

DE L'OBLIGATION AU PAIEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 27 Novembre 1930, à 14 heures

PAR

Gaston LEROUGE

INSPECTEUR DE L'ENREGISTREMENT

MEMBRES DU JURY :

Président : M. CASSIN.

<i>Suffragants</i>	{ M. HUGUENEY M. ESCARRA	} <i>Professeurs</i>
--------------------	-----------------------------	----------------------

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU et C^{ie}

ÉDITEURS

14, rue Soufflot et rue Toullier, 13

— 1930 —

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.

DE L'OBLIGATION AU PAIEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 27 Novembre 1930, à 14 heures

PAR

Gaston LEROUGE

INSPECTEUR DE L'ENREGISTREMENT

MEMBRES DU JURY :

Président : M. CASSIN.

<i>Suffragants</i>	{	M. HUGUENEY	} <i>Professeurs</i>
		M. ESCARRA	

:o:

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU et C^{ie}

ÉDITEURS

14, rue Soufflot et rue Toullier, 13

— 1930 —

DE L'ORGANISATION DU PAYSAN

DES

DROITS D'ESTRANIER

TREES POUR LE SOCIÉTÉ



LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
10, rue de la Harpe, Paris

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
10, rue de la Harpe, Paris

DE L'OBLIGATION AU PAIEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT

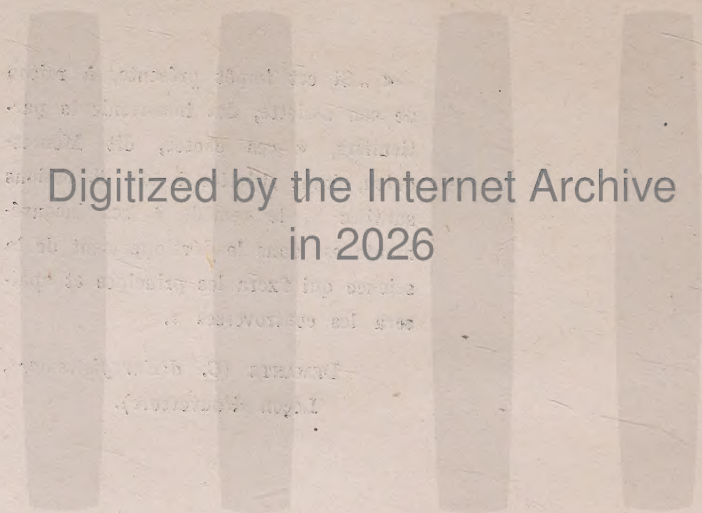
« ...Si cet impôt présente, à raison de son assiette, des inconvénients particuliers, « ces choses, dit Montesquieu, étant sujettes à des discussions subtiles », le remède à ces inconvénients est dans le développement de la science qui fixera les principes et apaisera les controverses ».

DEMANTE (*C. d'Enregistrement*,
Leçon d'ouverture).

THE LIBRARY OF THE

UNIVERSITY OF TORONTO

100 St. George Street, 4th Floor
Toronto, Ontario M5S 1A5



Digitized by the Internet Archive
in 2026
with funding from the National Endowment for the Humanities
and the National Library of Medicine

Digitized by the Internet Archive
in 2026

Digitized by the Internet Archive
in 2026

BIBLIOGRAPHIE

- AUBRY et RAU. — *Cours de droit civil français*. Revu et mis au courant par M. Bartin, 5^e édition, Paris 1918.
- ALLIX. — *Traité élémentaire de science de finances*, 5^e édition, 1927.
- BESSION (E.). — *Traité théorique et pratique de l'impôt progressif des successions en France et en Algérie*, 1920.
- BOSQUET. — *Dictionnaire des Domaines et des droits domaniaux*, 2 vol., Paris 1782.
- CASSIN. — *Cours d'Enregistrement* professé à Paris, 1929-30.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des droits d'enregistrement*, 6 vol., 2 édition, 1851.
- DALLOZ. — *Jurisprudence générale*.
- DEMANTE. — *Principes de l'enregistrement*, 2 vol., 4^e édition, 1897.
- DEMOLOMBE. — *Cours de Code Napoléon*.
- DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, 3^e édition, 1 vol, 1924, 2 suppléments, 1925 et 1927.

FESSARD. — *Dictionnaire de l'Enregistrement et des Domaines*, 2 volumes, 1844.

GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'enregistrement*, 7^e édition, 6 vol., 1901 ; 9^e édition, 3 vol., 1927.

GUILHOT (Ch et J.). — *Manuel de droit fiscal spécial au Notariat*, 6^e édition, 1 volume, 1928.

JÈZE (G.). — *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5^e édition, 1912.

— *Cours de finances publiques*, 1929-1930 ; *Théories générales sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public, les taxes, l'impôt* 1930.

Jurisclasser de l'enregistrement, 6 vol. 1918.

LAURENT. — *Principes de droit civil*, 1869-1878.

MAGUERO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, 5 volumes, Paris 1909, et supplément, 1 vol. 1926.

MINOT. — *Principes du droit fiscal en matière d'enregistrement et de timbre d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation et la doctrine*, 1920.

NAQUET. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édition, 3 vol. 1899 et un supplément de 1901.

PILON. — *Principes et technique des droits d'enregistrement*, tome I^{er} ; *Principes*, 1929.

Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement. — *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques et de greffe* (par les), et supplément, 1 vol. 1930, 4^e édition, 5 vol., Paris 1907-11.

SIREY. — *Recueil général des lois et arrêts*.

- STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, 1912 ;
Les finances de l'ancien régime, 2 vol.
- WAHL. — *Traité de droit fiscal*, 3 volumes, 1902-1906 ;
Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, 2 vol., 1909.

PERIODIQUES :

- Instructions générales de l'Administration de l'Enregistrement*, depuis le 8 Brumaire An X (30 octobre 1801),
1 volume par an ; 4.060 instructions au 13 juin 1930.
- Journal de l'Enregistrement et des Domaines.*
- Journal des Notaires.*
- Journal du Notariat.*
- Journal Droit International.*
- Répertoire périodique de l'Enregistrement.*
- Revue de l'Enregistrement.*
- Revue du Notariat et de l'Enregistrement.*
- Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement.*
- Revue critique de législation et de jurisprudence.*
- Revue de Science et de Législation financières.*

THESES :

- BARBARIN Louis (Paris). — *Obligation des notaires vis-à-vis de l'Enregistrement*, Larose et Tenin 1907.
- LEBLANC Léon (Lille). — *L'obligation personnelle et la contribution au paiement des droits d'enregistrement*, 1901.

PRADEL (Dijon). — *Les principes de la perception des droits d'enregistrement*, 1906.

COCHET (Paris). — *La taxe successorale*, Dalloz, 1930.

HENNIQUAU (Lille). — *Les pénalités en matière fiscale*, 1910.

GUILHOT J. (Paris). — *Régime fiscal des valeurs mobilières et des Sociétés étrangères en France*, Paris 1925.



NOTA. — Bien que les textes relatifs aux droits d'enregistrement et aux valeurs mobilières aient été codifiés par les décrets du 26 décembre 1926, il importe de remarquer que les textes seuls des diverses lois fiscales sont obligatoires, ainsi que l'expose le rapport présenté au Président de la République en vue de la signature des décrets de codification. « Les rédacteurs du décret se sont bornés à regrouper dans un ordre logique en ne procédant qu'aux ajustements de forme reconnus nécessaires, les textes en vigueur qui se trouvent épars dans un très grand nombre de lois. Il en résulte que ces lois continuent à exister, et régir les matières pour lesquelles elles ont été votées; dans tous les cas où le texte des décrets et celui des lois codifiées sont identiques ou équivalents, tous deux ont la même valeur; mais dans l'hypothèse où, par suite d'erreur ou d'omission, une disposition légale ne figure pas dans la codification, ou n'y figure qu'incomplètement, de même que s'il y a contradiction entre la loi et le décret de codification, c'est le texte de loi qui s'impose aux redevables comme à l'Etat ». La Cour de Cassation a d'ailleurs décidé que ce décret n'est qu'une « mesure réglementaire » qui ne peut aller à l'encontre de textes législatifs. (Cass. civ. 15 mai 1928, D. H. 1928, n° 22, p. 333).

INTRODUCTION

Dans son acception la plus large, l'impôt est la part que l'Etat prélève sur la fortune de chaque citoyen pour la contribution aux dépenses publiques (1).

Or, quelles que soient les théories des économistes sur la nature et la raison d'être de ce prélèvement, la loi positive admet d'une façon générale qu'il est exercé par l'Etat en qualité de créancier. Elle envisage l'impôt, qu'il soit réel ou personnel, comme une dette à la charge du contribuable. De là l'obligation de l'acquitter en espèces et l'institution de divers privilèges accordés au Trésor pour en assurer le recouvrement.

L'économie des dispositions législatives concernant le paiement de tous les droits d'enregistrement, a donc été d'assurer le recouvrement intégral de l'impôt et d'en faciliter la perception en accordant au Trésor le plus de garanties possibles. Le moyen qui a paru le plus sûr à cet effet au législateur, a été de donner à l'administration le plus grand nombre de débiteurs. Cretet justifiait au Conseil des Anciens la sévérité des mesures proposées en disant

(1) Comp. J.-B. Say, *Cours d'Economie politique*, tome II, p. 391.

qu'elles étaient nécessitées « par la raison d'Etat et par l'intérêt évident des finances ». (Séance du 17 brumaire an VII).

En fait, le législateur de l'an VII, de même que celui du 19 décembre 1790 et du 9 vendémiaire an VI, en fondant en un impôt unique appelé « l'enregistrement » les droits de contrôle, d'insinuation et de Centième denier, se borna à reprendre, pour les avoir reconnues particulièrement productives, les dispositions de l'ancien régime relatives au paiement de ces différents droits. Peut-être eut-il le tort de présenter son œuvre comme entièrement nouvelle alors qu'elle procédait uniquement du passé sur ce point. Mais on n'en pouvait convenir à cette époque (1). Toutes les règles que nous allons étudier ont ainsi leur source dans notre ancienne législation. Il importe par suite de les résumer. La connaissance de ces diverses dispositions peut, en effet, être encore utile aujourd'hui puisque « le législateur nouveau n'a guère fait que transcrire l'œuvre de ses prédécesseurs ». (Championnière et Rigaud, tome I^{er}, n° 23).

Un édit de mars 1693 obligeait les notaires à faire contrôler, insinuer et sceller leurs actes, et à payer eux-mêmes les droits de ces formalités, sauf pour l'insinuation de certains actes, notamment des donations entre vifs (édit d'octobre 1705) et des testaments. Il en était de même pour les huissiers (arrêt du Conseil du 4 avril 1773) et pour les greffiers (édit d'octobre 1705 et art. 10 de la déclaration du 20 mars 1708). En ce qui concerne ces derniers, on

(1) Voir Stourm, *Finances de l'ancien régime et de la Révolution*, tome I^{er}, Chapitre XV.

distinguait déjà les actes volontaires des actes judiciaires; pour les premiers, ils étaient entièrement assimilés aux notaires; pour les seconds, ils n'étaient pas obligés à l'avance des droits puisqu'ils avaient été forcés de recevoir ces actes, de les transcrire sur leurs registres (1).

Toutefois, une déclaration du Roi du 29 décembre 1722 accordait aux officiers publics, pour recouvrer les droits dont ils étaient ainsi obligés de faire l'avance, les mêmes préférences et privilèges que le fermier de l'impôt avait contre eux.

Il était également de principe que les officiers publics ne pouvaient être ni recherchés ni poursuivis dans aucun temps ni sous aucun prétexte pour les suppléments de droits exigibles sur leurs actes (2).

De même tous les droits exigibles sur les actes sous seing privé devaient être intégralement payés au moment de la présentation à la formalité (voir arrêt du Conseil du 27 août 1771). Il n'y avait d'exception que pour les testaments et seulement en faveur des légataires particuliers qui pouvaient faire insinuer leurs legs sans faire insinuer les autres dispositions du testament (v. Bosquet, V^o Insinuation, p. 113 et suivantes). Mais les héritiers et légataires universels étaient personnellement tenus des droits de contrôle et d'insinuation (sauf pour ces derniers leur recours contre les légataires particuliers), sur le testament et ne

(1) Voir arrêts du Conseil des 23 fév. 1706, 6 avril 1709, 2 avril 1718, 11 décembre 1761 et 16 février 1723.

(2) Voir arrêts du Conseil du 11 novembre 1767, rapporté par Bosquet, V^o forcement de recettes.

pouvaient en être dispensés qu'après renonciation par eux au testament.

Quant aux droits de centième denier (édit de décembre 1703, d'octobre 1705 et d'août 1706) sur les immeubles, en étaient redevables les successibles en ligne collatérale ou institués par testament, qu'ils aient accepté la succession purement et simplement ou sous bénéfice d'inventaire.

Enfin, l'ancienne législation fiscale avait également établi le principe de la personnalité des peines. « Les héritiers (des contrevenants) sont seulement tenus des droits qui étaient dus par ceux dont ils héritent, mais les amendes de contraventions sont personnelles et l'héritier n'en peut être tenu » (v. Bosquet, V^o amendes). C'est ainsi que l'art. 2 d'un arrêt du Conseil du 9 juin 1782 rapporté par Bosquet (V^o Triple droit) porte que les héritiers de ceux qui n'auront pas acquitté le centième denier dans les délais ou qui auront fait des fausses estimations ou déclarations, ne seront pas tenus du droit en sus encouru par ceux auxquels ils auront succédé, mais seulement de payer le droit simple de centième denier non acquitté, à moins que celui qui aurait encouru la peine du droit en sus, ne se fût soumis par écrit à l'acquitter ou qu'il n'y eût été condamné de son vivant par ordonnance, jugement ou arrêt.

Mais, il y a plus encore. Nous verrons que la Cour de Cassation, afin de ne pas sanctionner la théorie de la solidarité pour le paiement des droits autres que ceux de mutation par décès pour lesquels cette solidarité est expressément édictée, s'appuie sur le principe de l'indivisibilité de la perception. Or, la loi du 22 frimaire an VII, non plus que les lois subséquentes, ne contiennent aucune disposition

à ce sujet. L'indivisibilité de la perception ainsi invoquée, est uniquement une règle de l'ancien droit (1), « Le droit de contrôle, dit Bosquet, est indivisible ; c'est le salaire d'une formalité qui ne peut tomber sur une disposition de l'acte sans tomber en même temps sur toutes les autres ». (Bosquet, V^o contrôle) ; et de nombreuses décisions du Conseil (27 février et 7 octobre 1724, 10 juin 1747, 30 mars 1747, 14 juin 1749, 16 avril 1750, citées par Bosquet) ont fait application de cette règle.

Toutes ces dispositions furent donc coordonnées dans la loi organique du 22 frimaire an VII. Son Titre V (comme celui du décret de codification du 28 décembre 1926) s'occupe spécialement « du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter ». Il pose d'abord, par l'art. 29, la règle générale, selon laquelle le paiement doit avoir lieu. Les articles suivants organisent le recouvrement des droits et font connaître leurs débiteurs directs envers le Trésor. D'une manière générale, le législateur a voulu imposer à toutes les parties indistinctement l'obligation d'acquitter les droits exigibles sur les actes qui procèdent de leur libre volonté, soit qu'elles empruntent le ministère d'un officier public ou ministériel, que la loi institue d'office leurs cautions (art. 29 et 32 loi du 22 frimaire an VII), soit qu'elles les rédigent elles-mêmes.

(1) Ce qui devait rendre inévitable le retour de la plupart des doctrines de l'ancien droit, c'est que la perception se trouvait remise aux mains d'une régie intéressée. Aussi, les maximes de l'ancien fis, telle par exemple : l'impossibilité de syncoper l'enregistrement et la perception, passèrent bientôt dans la jurisprudence du nouveau.

D'après Toullier (T. 12, n° 51), les personnes que l'on doit considérer comme parties dans un contrat sont celles qui stipulent ou promettent quelque chose en leur privé nom. Toutefois, nous verrons que dans le sens de la loi fiscale, et par rapport à l'obligation au paiement des droits, le mot parties doit également s'entendre des personnes qui stipulent au nom d'autrui, comme les tuteurs, les mandataires, etc...

Après avoir d'abord associé les officiers publics au paiement de l'impôt, le législateur a généralisé le système et l'a étendu notamment aux diverses collectivités. Il a ainsi obtenu de nouveaux débiteurs et souvent d'une solvabilité plus certaine. Mais, en poursuivant cet unique résultat, il a, sans l'avoir assurément cherché, conféré à cette catégorie d'impôts l'avantage d'éviter les contacts trop fréquents et trop directs entre le fisc et les contribuables. A l'abri de ceux-là, qui étaient légalement constitués collecteurs de l'impôt pour son compte, le Trésor a dissimulé sa présence. Dans de nombreux cas, actes rédigés par les officiers ministériels, droits judiciaires, coupons payés par les banquiers, etc..., on peut dire, en reprenant les expressions de Taine (*Origines de la France contemporaine*), que celui « qui vient se faire tondre ne voit pas les ciseaux, ou du moins il n'en a pas la sensation distincte ». Il s'agit bien d'une véritable anesthésie fiscale ainsi qu'on l'a spirituellement appelée.

Le paiement des droits se trouvant ainsi assuré pour toutes les conventions, la loi fiscale s'est ensuite occupée, d'une part des moyens à l'aide desquels les officiers publics et ministériels pourrnt récupérer les avances auxquelles

elle les oblige (art. 30), et d'autre part, le recours des parties entre elles en indiquant comment les droits payés au Trésor devront, en définitive, être supportées par chacune d'elles (art. 31 loi 22 frimaire an VII, art. 11 et 44 de la loi du 23 août 1871, et 8 et 9 de celle du 28 février 1872 (1). Mais l'administration n'a nullement à rechercher quelle est celle des parties qui doit ainsi payer en définitive les droits, ce qui n'aurait pour résultat que de ralentir et d'entraver la perception par des difficultés sans nombre.

Ces différents textes réglementent donc successivement deux situations qu'il faut bien se garder de confondre; d'abord l'obligation de payer les droits au Trésor, puis le recours et la répartition que ce paiement rend nécessaires entre les parties.

Ainsi, en matière d'enregistrement, la loi organique a désigné dans des dispositions distinctes, ceux qui sont tenus au paiement des droits et ceux qui les doivent supporter définitivement. Le premier ordre de faits s'appelle l'obligation au paiement et fera seul l'objet de cette étude; le second, la contribution au paiement ou, en d'autres termes, et pour reprendre les dénominations proposées par M. Stourm (2): l'incidence légale et l'incidence effective. L'obligation au paiement, ou incidence légale, est l'indication par la loi elle-même de celui qui doit payer le fisc. La contribution au paiement, ou incidence effective, dont le

(1) Comme le déclarent les arrêts Cass. civ. 1^{er} févr. 1859 (Sirey, 59.1.928) et Cass. req. 28 juillet 1861 (Sirey, 69.1.39), l'article 31 de la loi du 22 frimaire an VII constitue une disposition analogue à celle de l'art. 1593 du Code civil sur les frais de vente.

(2) Systèmes généraux d'impôts. Incidence de l'impôt.

législateur peut également, s'occuper comme en notre matière, est la détermination de celui qui doit supporter définitivement et sans recours possible la charge de l'impôt.

Toutefois, les règles gouvernant la matière ne sont pas exclusivement comprises sous ce Titre V. Il arrive, en effet, que certains de ceux auxquels incombe l'obligation de faire enregistrer ou de souscrire une déclaration soient désignés sous d'autres titres de la loi du 22 frimaire an VII ou dans les lois subséquentes. Or, par application du principe que la provision est toujours due à l'Etat, comme une conséquence de la nature et de la destination des taxes publiques, les droits doivent être intégralement versés au moment de la formalité (art. 28 loi 22 frimaire an VII), il en résulte que l'obligation de faire enregistrer ou de souscrire une déclaration, équivaut à l'obligation de payer les droits y afférents. Il convient donc de coordonner cette partie du droit fiscal, assurément l'une des plus importantes, et d'en présenter une étude d'ensemble.

D'abord, les dispositions législatives qui déterminent l'exigibilité des impôts et désignent les personnes qui les doivent supporter, intéressent l'ordre public. Les Juges ne peuvent donc mettre à la charge d'une partie les droits d'enregistrement dont elle n'est pas légalement débitrice, qu'à la condition de constater de la part de cette personne, une faute entraînant cette condamnation à titre de dommages-intérêts (1).

D'autre part, en vue de prévenir les contestations si

(1) Voir Cass. 13 février 1872, Sirey 72.1.166 ; 27 janvier 1885, Sirey 85.1.165.

nombreuses sur ce point, il importe de déterminer exactement les parties contre lesquelles l'Administration peut exercer son action, et plus spécialement au cas de suppléments de droits ou de défaut de paiement sur des actes non présentés à la formalité dans les délais impartis. D'ailleurs, une contrainte décernée contre celui qui n'est pas tenu au paiement entraîne la nullité des poursuites. Par exemple, si une contrainte est décernée, alors que les droits sont dus par des mineurs, contre leur tuteur *personnellement*, et non pas en sa qualité de tuteur, cette contrainte est nulle et la Cour de Cassation a décidé qu'un défaut de qualité de cette nature forme une exception qu'aucune défense au fond ne peut couvrir et qui peut être opposée en tout état de cause (Cass., 19 juillet 1815, J. E. 5219).

D'autre part, bien que l'Administration ne puisse être condamnée à des dommages-intérêts du fait qu'elle poursuit par les voies ordinaires et sans procédures inutiles ou vexatoires le recouvrement des droits qui lui semblent dus (1), il n'est cependant pas douteux qu'au cas où ces poursuites seraient dirigées contre des personnes non légalement tenues au paiement des droits, elles pourraient alors être considérées comme une faute, ou, suivant les expressions mêmes de la Cour, comme « une erreur grossière équivalente au dol » entraînant un préjudice dont la Régie devrait réparation (art. 1382 C. civ.) (2).

(1) Clermont, 13 février 1878, J. E. 20752 ; Fontenay-le-Comte, 12 août 1879, J. E. 21318.

(2) Cf. Cass. civ. 4 août 1880, D. P. 1881.1.438 ; 7 décembre 1885, D. P. 86.1.207 ; 6 mars 1889, D. P. 89.1.284 ; 22 avril 1890, D. P. 90.1.466 ; 16 mars 1892, D. P. 92.1.224 ; 24 avril 1907, D. P. 1907.1.293 ;

Enfin, il n'est pas inutile de faire remarquer que, seuls, les redevables de la Régie peuvent user de la procédure simplifiée édictée en matière d'enregistrement. Donc, toute personne qui n'est pas tenue directement au paiement de l'impôt et qui n'est pas poursuivie personnellement par l'Administration ne peut intervenir dans un procès engagé suivant les formes spéciales en matière d'enregistrement entre l'Administration et le redevable actionné en paiement de l'impôt. Ainsi, la Cour de Cassation (Req. 22 juillet 1903, R. E. 3396) a refusé le bénéfice de la procédure sommaire édictée en matière d'enregistrement au légataire en usufruit des biens d'une succession, tenu sur le revenu des dits biens au paiement des droits dus par les héritiers ou les autres légataires, par la raison qu'il « n'est pas alors *personnellement* un redevable de la Régie, mais est tenu *propter rem* ».

Il convient également d'examiner si toutes les parties sont tenues indistinctement et au même titre envers l'Administration, ou si, au contraire, ces poursuites ne doivent être intentées que contre certains débiteurs, ce qui équivaut à rechercher la nature juridique de l'obligation au paiement.

Nous verrons, en effet, que la loi n'attache formellement le caractère de solidarité qu'au paiement des seuls droits de mutation par décès. Pour le paiement de tous les autres droits d'enregistrement, y a-t-il obligation solidaire ou, au contraire, obligation indivisible ? Cette question n'est pas la moins délicate. Les effets de l'indivisibilité sont, en effet,

Cass. crim. 15 mars et 7 juillet 1910, D. P. 1913.1.43; 20 novembre 1918, D. P. 1920.1.16; 4 janvier 1921, D. P. 1921.1.14.

parfois plus complets que ceux de la solidarité, par exemple en ce qui concerne l'interruption ou la suspension de la prescription (art. 2249 Code civil). Le contribuable doit, en effet, être mis en mesure de connaître d'une façon certaine ses droits comme ses devoirs, d'autant qu'en droit fiscal, de même qu'en droit civil, nul n'est censé ignorer la loi. (Cassation, 26 janvier 1835 et 29 juin 1835, Sirey 35.1.527).

Pour déterminer quels sont les débiteurs des droits d'enregistrement sur les actes, la loi organique dispose distinctement pour ceux qui sont régis par des officiers publics ou ministériels et pour ceux qui sont plus particulièrement l'œuvre du contribuable lui-même. La même loi règle par ailleurs le paiement des droits de mutation par décès.

Les divisions de cette étude seront ainsi commandées par les dispositions de la loi. Dans une première partie seront examinées les obligations incombant aux divers officiers ministériels pour les actes reçus par eux. Dans une seconde partie sera étudiée l'obligation au paiement des particuliers: d'abord, pour les actes publics, en certains cas, et notamment en ce qui concerne les actes judiciaires, faute d'avoir consigné les droits dans les délais entre les mains du greffier; puis, pour les actes sous seing privé synallagmatiques et unilatéraux; enfin, pour les successions, tant pour les droits de mutation proprement dits que pour la taxe successorale. Les règles de l'obligation au paiement des amendes fiscales seront dégagées des divers articles de lois qui y sont relatifs et coordonnées dans un chapitre spécial. Une dernière partie sera réservée aux obligations incombant à diverses collectivités (Sociétés, Assurances, Congrégations),

PREMIERE PARTIE

Obligations incombant aux divers Officiers ministériels pour les Actes reçus par eux

Dans le langage habituel, l'expression d'officiers ministériels ne désigne que les officiers qui prêtent leur ministère aux juges, c'est-à-dire les greffiers, les avoués, les huissiers. Ne sont pas considérés comme tels les avocats et les agréés près les Tribunaux de Commerce (cf., pour ces derniers, Cass., 5 septembre 1814). Par contre, les notaires sont compris dans la classe des officiers ministériels, bien que la loi de leur institution (Loi du 25 ventôse an XI, art. 1^{re}) leur donne le titre de fonctionnaires publics. Il en est de même des commissaires priseurs.

Par ailleurs, l'acte administratif, c'est-à-dire tout acte accompli par une autorité administrative dans le cercle de ses attributions, est, par nature, un acte public et authentique. Au point de vue du droit civil, ce caractère lui est formellement reconnu par les auteurs (cf. Macarel, *Cours d'administr. et de droit administr.*, t. I, p. 245 et 246; Toullier, t. VIII, n° 54). Quant à la législation fiscale, elle

le classe nominativement parmi les actes publics (art. 20 Loi 22 frimaire an VII, art. 60 Code Enregistrement). Il s'ensuit qu'en droit fiscal, les secrétaires des administrations centrales et municipales, ou les fonctionnaires qui les remplacent (art. 6 loi 27 ventôse an IX) se trouvent assimilés, quant à l'obligation au paiement, aux officiers ministériels.

Le système de la loi du 22 frimaire an VII est d'obliger les notaires, huissiers, greffiers et secrétaires des Administrations à acquitter les droits d'enregistrement dus sur les actes qu'ils ont rédigés. Telle est la règle générale.

Les notaires doivent donc acquitter les droits pour les actes passés devant eux (art. 93 § 1^{er} C. Enr.), de même que les huissiers et autres ayant pouvoir de faire des exploits ou des procès-verbaux (art. 93 § 2 C. Enr.), les greffiers, pour les actes et jugements qui s'enregistrent sur les minutes (art. 93 § 3 C. Enr.); les secrétaires des Administrations centrales et municipales pour les actes administratifs assujettis à l'enregistrement (art. 60 n° 11 C. Enr.). L'action personnelle que la loi accorde ainsi au Trésor contre les officiers publics pour le recouvrement des droits d'enregistrement, outre qu'elle dérive de la nature même des choses puisqu'ils restent dépositaires de la minute de l'acte et qu'ils sont les mandataires des parties, a eu surtout pour objet d'accélérer la rentrée des impôts.

Par exception, les greffiers et secrétaires des Administrations ont été dispensés, pour certains actes limitativement désignés, de faire l'avance des droits quand ils n'ont pas reçu des contractants la provision nécessaire.

Si les officiers publics sont tenus d'avancer les droits, ils ne font cependant qu'acquitter la dette des parties

envers le Trésor. Et cette dette est imposée collectivement aux parties comme l'est celle des droits exigibles sur les actes sous seing privé. La preuve en résulte de l'art. 30 de la loi du 22 frimaire an VII qui subrogé les officiers publics à l'action du Trésor et autorise leurs recours contre toutes les parties sans distinction (1). Il est évident que si les officiers ministériels ont action contre toutes les parties pour le remboursement des droits par eux avancés, c'est donc que toutes les parties en étaient elles-mêmes tenues envers l'Administration et qu'ils en ont fait l'avance dans l'intérêt de toutes. C'est là une interprétation souverainement consacrée par la jurisprudence (2).

Aussi bien verrons-nous que l'obligation des officiers publics, quant à l'avance des droits, cesse dès que l'enregistrement est effectué et, qu'en conséquence, l'Administration ne peut plus s'adresser qu'aux parties pour obtenir le paiement soit des droits non perçus sur une disposition de l'acte, en cas de dispositions indépendantes, soit des suppléments de perception insuffisamment faites.

Nous allons donc étudier successivement en détail les obligations incombant à chacun des officiers ministériels, y compris les secrétaires des Administrations.

(1) Toutefois il convient de remarquer que la procédure spéciale aux instances en matière d'enregistrement ne peut plus être employée pour ce recours; elle est remplacée par la procédure instituée par la loi du 24 décembre 1897 relative au recouvrement des frais dus aux notaires, avoués, huissiers (art. 95 du Code Enregist.).

(2) Cass. civ. 5 janvier 1853, B. C. n° 6; Civ. 26 juillet 1853, Sirey, 53.1.544; Civ. 10 mars 1858, B. C. n° 43,

§ I^{er}. — NOTAIRES

En ce qui concerne les actes notariés, c'est au notaire qu'incombe l'obligation de faire au Trésor l'avance des droits exigibles pour tous actes qu'il reçoit en sa dite qualité. Les notaires sont donc constitués *débiteurs directs* envers l'Administration des droits auxquels donnent lieu les actes passés devant eux. Ils sont ainsi associés au recouvrement des taxes et cette mission leur est imposée comme charge de leur privilège. Cretet, dans son rapport au Conseil des Anciens sur le projet de loi du 22 frimaire an VII (séance du 17 brumaire an VII), a motivé ainsi cette disposition : « L'idée d'associer les officiers publics à la perception du droit d'enregistrement en les rendant personnellement responsables, n'est pas nouvelle ; mais elle n'avait encore point été aussi bien déterminée que par la loi proposée. Les notaires ont élevé à cet égard des réclamations pressantes ; ils auraient désiré d'être affranchis d'une condition qui les expose à des avances, quelquefois hasardées, et à exercer, vis-à-vis de leurs clients, des fonctions de rigueur qui répugnent à la nature de leur ministère ».

« Ces objections, qui ne reposent que sur des conventions, ne sauraient balancer la raison d'Etat, ou plutôt, l'intérêt évident de ses finances ; sans cette mesure, la perception de la contribution serait éparse dans une immense multitude d'actes qui échapperaient aux recherches les plus dispendieuses et que la prescription couvrirait tôt ou tard ; il est donc utile et nullement injuste d'exiger des notaires

et autres officiers publics leur responsabilité personnelle pour les actes qu'ils auront passés, mais il était juste aussi de leur accorder, ainsi que cela est statué par la résolution, la subrogation à l'action nationale pour obtenir le remboursement de leurs avances ».

Le notaire se trouve ainsi constitué le débiteur direct envers l'Administration des droits auxquels donnent lieu les actes passés devant lui (1). Ce principe, formellement reconnu par la jurisprudence de la Cour de Cassation dans un arrêt du 1^{er} mars 1825 (Instr. adm. n° 1328) est conçu en termes absolus. La loi n'y apporte qu'une seule exception dans le dernier paragraphe de l'art. 29 de la loi du 22 frimaire an VII, en imposant aux héritiers, légataires et donataires, à leurs tuteurs et curateurs et aux exécuteurs testamentaires l'obligation de faire enregistrer les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort. Sur ce seul point, la responsabilité des notaires pour le paiement des droits et, le cas échéant, des pénalités de retard, est ainsi déagée; l'Administration n'a d'action que contre les débiteurs désignés dans l'art. 21 de la loi du 22 frimaire an VII. La loi ne fait d'ailleurs, à ce sujet, aucune distinction entre ceux de ces actes qui sont authentiques et ceux qui sont dressés dans la forme olographe. Pour tous les autres actes, par conséquent, c'est au notaire d'acquitter, sous sa responsabilité, les droits à percevoir lors de l'enregistrement.

Cette obligation peut être parfois rigoureuse. Notam-

(1) Cette obligation est garantie par premier privilège en principal et intérêts sur leur cautionnement (cf. Cass. 11 juin 1811. G. Not. 2348; 25 juillet 1827. Ion Administration 1229, § 8 et 1557).

ment, en cas d'insolvabilité des parties, le notaire peut demeurer personnellement passible de l'impôt. Le législateur ne s'est nullement arrêté à cette considération. La raison d'Etat commandant d'associer les notaires au recouvrement des taxes, il leur a imposé cette mission comme une charge du privilège qui leur a été accordé. D'ailleurs il convient de ne pas exagérer le risque ainsi imposé aux notaires; ils peuvent, en effet, refuser leur ministère toutes les fois qu'il existe un empêchement légitime. Toute la doctrine leur reconnaît le droit d'exiger la consignation préalable des droits de l'acte passé devant eux. (Cf. Dalloz, Jur. Gén., V^o Notaire, nos 286 et 293, Clerc, Traité Général I, 289).

Or, le refus de la partie de consigner les droits de l'acte qu'elle requiert peut être, en cas d'insolvabilité, une cause d'empêchement légitime. Aussi bien peuvent-ils, pour éviter toute responsabilité, faire stipuler — par exemple, en cas d'adjudication amiable (1) — que la vente ne sera parfaite et la propriété transmise à l'adjudicataire qu'après consignation des droits d'enregistrement. Une stipulation de cette nature présente, en effet, le caractère d'une condition suspensive arrêtant la perception du droit proportionnel (cf. Cass. 9 juillet 1855).

Reste à déterminer l'étendue de cette obligation. La Cour de Cassation a précisé dans ses arrêts qu'elle s'appliquait « aux droits auxquels les actes donnent lieu au moment de l'enregistrement » (Cass. 1^{er} mars 1825 précité), en d'autres

(1) En matière d'adjudication judiciaire, la loi règle impérativement les délais de procédure et le moment où la mutation s'opère.

termes « aux droits légalement dus *suivant la nature* des actes » (Cass. 12 février 1834, Sirey 1834.1.199).

Ce critérium est facile à appliquer. En premier lieu, les notaires se trouvent constitués débiteurs envers l'Administration de tous les droits qui peuvent être perçus sur tous les actes de leur ministère, aux brevets comme aux minutes. Si le notaire remet les brevets à la partie et que celle-ci néglige de les faire enregistrer dans le délai légal, le notaire est passible de la pénalité ordinaire (1).

Par ailleurs les notaires sont débiteurs, qu'ils aient agi volontairement ou qu'ils aient été spécialement désignés par les tribunaux. Dans ce dernier cas, ils ne peuvent exciper du bénéfice accordé uniquement aux greffiers par l'art. 37 de la loi du 22 frimaire an VII, qui sera étudié ci-après, car il s'agit d'une exception en faveur des seuls greffiers et les exceptions ne peuvent être étendues d'un cas à un autre; ainsi, le notaire commis par justice pour procéder à une adjudication, est tenu de faire enregistrer le procès-verbal dans le délai légal, lors même que l'adjudicataire n'a pas consigné les droits entre ses mains (2).

De même, pour reprendre une espèce soumise aux tribunaux (cf. Seine, 18 mars 1904, R. P. 10767), le notaire est tenu de faire l'avance du droit de donation sur l'acte pour lequel il a été commis et qu'il a dressé en vue d'approuver

(1) Cf. Cass. 5 févr. 1810, J. des Not. 390; 10 déc. 1877, Sir. 78.1.84, D. 78.1.198.

(2) Cf. Le Havre, 17 févr. 1848, D. P. 48.5.155; Limoges, 24 août 1874, J. E. 19539, D. P. 77.3.9.

un état liquidatif énonçant que l'un des héritiers a reçu un don manuel.

Enfin, l'obligation s'étend aux droits simples exigibles sur les actes ou sur les pièces annexées ou déposées (St-Nazaire, 20 juin 1890, R. P. 7466), comme aux droits en sus et amendes (Instr. Ad. 1423) pourvu toutefois que ces droits en sus et amendes résultent directement des actes.

Cette thèse de l'Administration a été confirmée par un arrêt de la Cour de Cassation du 19 novembre 1862 (Instr. Ad. 2244 § 1, Sirey 63.1.47). Mais l'obligation du notaire sur ce point ne saurait être plus onéreuse que celle incombant aux parties. Ainsi, un acte de vente immobilière hors délai vient à être déposé chez un notaire par l'acquéreur seul. Au moment de la formalité, on ne peut exiger du notaire qu'un seul droit en sus. Le recouvrement du second droit en sus devra être poursuivi directement contre le vendeur (Sol. 24 février et 21 octobre 1874, *Rev. Not.* 4793, J. E. 19581).

Cet exemple nous conduit aux obligations des notaires relatives à l'usage des actes publics ou des actes sous seing privé non enregistrés préalablement. Rappelons brièvement que l'art. 41 de la loi du 22 frimaire an VII (art. 148 Code Enreg.) défend aux notaires de faire usage sans enregistrement préalable de tout acte dressé soit par eux, soit par un autre officier public, à peine d'une amende « *oultre le paiement du droit* ». D'autre part, les art. 23, 42, loi du 22 frimaire an VII (art. 149 Code Enregistrement) et 58 loi 28 avril 1816 (art. 72 *bis* Code Enreg.) interdisent l'usage avant leur enregistrement des actes sous seing privé ou venant de l'étranger ou des colonies, dans tout acte public,

sous peine, pour l'officier public, « *de répondre personnellement du droit* ».

Si le notaire agit en vertu d'un acte public non enregistré préalablement, il devient, indépendamment d'une amende de contravention, personnellement débiteur des droits simples et, s'il y a lieu, des droits en sus ou amendes dus sur ce dernier acte (1).

En d'autres termes, l'obligation est la même que pour les actes de son ministère, qu'il s'agisse des actes reçus par un de ses collègues (Pithiviers, 12 janv. 1837, J. E. 11704; Carcassonne, 19 déc. 1844, J. E. 13728 § I; Niort, 17 févr. 1864, J. E. 17809, etc...) — par un huissier (Limoges, 7 avril 1850, J. E. 15044 § 4) — ou d'actes administratifs (Nantes, deux jugements: 7 juill. 1890, R. P. 7515).

En cas d'usage d'un acte sous seing privé ou d'un acte venant de l'étranger ou des colonies (2), l'Administration a d'abord soutenu que le notaire, tout comme dans le cas d'usage d'acte public, était — indépendamment de son amende — solidaire du paiement avec les parties et qu'on le pouvait poursuivre seul en recouvrement. Sa prétention a toujours échoué devant la Cour de Cassation. « La solidarité, a dit la Cour dans son arrêt du 3 juillet 1811, peut d'autant moins se présumer en vertu de l'art. 42 que dans l'art. 41, les notaires ont été soumis à une action immédiate,

(1) Seine, 16 déc. 1871, R. P. 3403; 5 févr. 1876, J. E. 20717; Lyon, 13 déc. 1877, J. E. 20717; Ruffec, 27 déc. 1886, J. E. 22858.

(2) Pour qu'il y ait usage au sens fiscal d'un acte s. s. p. dans un acte public, il faut que « l'acte privé soit devenu un des éléments de l'acte public dans lequel il est mentionné ». (Cf. Cass. 17 févr. 1858. Ion Ad. 2137, § 2).

tandis que l'art. 42 ne prononce contre eux qu'une simple responsabilité ». Mais l'Administration a cherché néanmoins à faire prévaloir l'opinion que l'officier public était débiteur direct et cette opinion avait été accueillie par quelques tribunaux (1) jusqu'à ce qu'un arrêt de la Cour de Cassation du 8 mai 1882 (Instr. Ad. 2673 § 4, Sirey 84.1.37, D. P. 82.1.425), que l'Administration a pris pour règle, décidât que le notaire, dans cette hypothèse, est simplement caution et que le débiteur principal devait être préalablement discuté par l'Administration. L'obligation au paiement n'est donc, en ce cas, que subsidiaire pour le notaire (Cass., 17 févr. 1890, J. E. 23349, Sirey 91.1.181, D. P. 92.1.333). Toutefois l'Administration peut agir immédiatement contre lui, en lui laissant le bénéfice de la discussion que la loi attache à la qualité de caution contre les parties tenues, en première ligne, au paiement de l'impôt (même arrêt, cf. également Caen, 26 février 1908, R. P. 11671).

Il convient cependant de noter une exception pour les testaments lorsque la remise en est faite au notaire par ordonnance du juge. L'Administration avait également soutenu que le notaire qui reçoit en dépôt, sur ordonnance du président du tribunal, un testament olographe, est tenu de faire enregistrer ce testament avant ou en même temps que l'acte de dépôt et d'acquitter tous les droits auxquels il donne lieu, même celui de transcription, s'il contient une substitution (Cass., 17 avril 1849, Sirey 49.1.442, D. P. 49.1.204). Elle n'a toutefois pas insisté dans ce sens et il

(1) Seine, 30 mars 1842, J. E. 12964; 2 juill. 1856, J. E. 16423; Pont-l'Evêque, 23 févr. 1844, J. E. 13461.

est admis maintenant que le notaire a la faculté de fournir au préposé, dans les 10 jours qui suivront l'expiration du délai de 3 mois à compter du décès, des extraits certifiés des testaments dont les droits ne lui ont pas été remis par les héritiers du légataire, puisque c'est à eux seuls qu'incombe l'obligation au paiement (art. 21 loi 22 frimaire an VII). Ce serait, en effet, mettre des obstacles à l'exécution de l'art. 1007 C. Civ. que d'obliger les officiers publics, dans le cas qu'il détermine, à faire, lors du dépôt des testaments, l'avance des droits qu'ils n'ont pas reçus des parties (D. M. F. 29 sept. 1807, Instr. 359). Cette décision est toujours en vigueur. C'est au receveur à poursuivre alors directement contre les parties le recouvrement des droits d'enregistrement (cf. Dépêche M. F. au Garde des Sceaux du 11 mars 1873, Sirey 73.2.236).

Cette exception est d'autant plus remarquable que — ainsi que nous l'avons dit précédemment — dans tous les autres cas où le notaire a été commis par justice pour procéder à une opération, ce fait ne peut l'affranchir des obligations qui lui sont imposées tant par l'art. 29 que par les art. 41 et 42 en cas d'usage (cf. Cassation, 28 déc. 1853, Sirey 54.1.206).

Enfin, quant aux droits exigibles sur les conventions dont l'existence se trouve révélée par l'acte notarié sans que celui-ci leur serve de titre pour la perception, l'officier public n'en peut être constitué débiteur (1). Ainsi, par exemple, il peut résulter des énonciations d'un acte qu'un

(1) Cass., 2 déc. 1873, R. P. 3788, Sirey 74.1.225, D. P. 74.1.108; Lyon, 11 août 1880, D. P. 81.3.30.

crédit, ouvert par un contrat antérieur, est réalisé. Le notaire n'aura pas à faire l'avance du droit complémentaire de réalisation (loi 23 août 1871 art. 5, art. 271 § 7 n° 4 Code Enreg.) lors de l'enregistrement de l'acte qui révèle cette réalisation sans lui servir de titre. Ce principe ne comporte qu'une seule exception; en cas de don manuel énoncé dans un acte, la simple déclaration du donataire ou de ses représentants suffit pour autoriser la perception du droit de titre, la loi du 18 mai 1850 considérant cette déclaration comme étant pour l'Administration le titre de la transmission. Par suite, le notaire est tenu d'avancer les droits exigibles sur une déclaration de don manuel contenu dans un inventaire. (Cass., 10 décembre 1877, Instr. Administration 2592 § 31, Sirey 78.1.84, D. P. 78.1.198) ou dans tout autre acte (cf. Cass., 8 août 1882, Sirey 83.1.135, D. P. 83.1.345).

Mais l'obligation au paiement ainsi imposée au notaire dans les différentes hypothèses qui viennent d'être examinées ne s'entend que des droits liquidés par le préposé au moment de la formalité même. Les parties ne peuvent donc s'acquitter que par l'intermédiaire du notaire obligé au paiement. Toutefois, cette obligation imposée au notaire ne saurait restreindre les droits de l'Administration. Le notaire n'est, en effet, qu'un débiteur de plus. S'il est insolvable, l'Administration peut réclamer directement aux parties contractantes tenues, en définitive, de supporter l'impôt, les droits simples des actes non enregistrés, sauf aux parties à établir juridiquement leur libération entre les mains du notaire, par exemple, en représentant une expédition en forme reproduisant une mention d'enregistrement (D. M. F.

1^{er} sept. 1807, Instr. 340 § 5 et 7 décembre 1835, J. N. 9106; cf. Bernay, 29 décembre 1903, R. E. 3605).

Une fois l'enregistrement effectué, l'Administration ne peut plus rien réclamer au notaire. C'est aux parties seules qu'elle peut demander le paiement des suppléments de droits, quelle qu'en puisse être la cause (1) et cette règle concerne non seulement les actes reçus par le notaire, mais encore les actes sous seing privé annexés dans les conditions prévues par l'art. 13 de la loi du 16 juin 1824, la responsabilité imposée au notaire par cet article cessant du moment où il a présenté les actes sous seing privé à la formalité et acquitté les droits réclamés à ce moment. Ainsi, il a été décidé qu'un notaire qui annexe à un acte qu'il reçoit un acte sous seing privé ou passé à l'étranger, ne peut être contraint au paiement des droits que le receveur aurait omis de percevoir sur ce dernier acte (sol. 11 novembre 1844, J. E. 13601). De même, le notaire n'est pas tenu au paiement du droit de mutation exigible quand une condition suspensive insérée dans un acte de vente enregistré au droit fixe s'est réalisée (cf. Condom, 3 août 1850, J. E. 15069.9). De même encore lorsqu'un procès-verbal de liquidation et partage sujet à homologation a été enregistré au droit fixe, le notaire n'est pas tenu au paiement des droits qui sont exigibles après l'homologation (cf. J. E. 15086-8, Gourdon, 22 déc. 1891, R. P. 7866), etc...

Comme corollaire de l'obligation d'acquitter les droits

(1) D. M. F., 7 juin 1808, Ion administr. 386, § 28; Cassation, 2 mai 1837, Instr. adm. 1562 § 23, Sirey 37.1.389; Bayeux, 8 févr. 1843, J. Not 6571 (Cf. Champ. et Rig. IV-3896).

réclamés sur les actes de leur ministère, les notaires peuvent solliciter, en leur nom personnel, la restitution des droits perçus sur les dits actes. Mais, par application de la règle interdisant toute action contre le notaire pour les suppléments de droits, l'Administration exigeait un mandat spécial donné par les parties au notaire pour lui permettre de toucher le montant des restitutions de droits qui viendraient à être ordonnées, d'autant plus que rien par ailleurs ne prouvait que le notaire n'avait pas été remboursé de son avance par les redevables. (D. M. F. 7 juin 1808, Instr. adm. 386 § 28).

La Cour de Cassation n'a pas admis ces motifs (1). Du fait que les notaires sont personnellement tenus d'acquitter les droits d'enregistrement auxquels donnent lieu les actes passés devant eux, il apparaît qu'ils ont qualité pour exercer personnellement les actions en restitution accordées par la loi et relatives à ces actes. Une décision ministérielle du 5 juillet 1830 (Instr. adm. 1328) a prescrit de prendre l'arrêt précité pour règle. Mais « pour prévenir tout abus de nature à compromettre les intérêts respectifs des parties et des notaires », les uns et les autres doivent être obligatoirement et simultanément avisés des restitutions ordonnées.

Par suite, non seulement le notaire n'est pas obligé de justifier de l'avance des droits dont il demande la restitution (Seine, 22 juillet 1829, Contr. 2331), mais le Trésor est libéré par le paiement fait au notaire, encore que les

(1) Cass., 5 février 1810, J. N. 1241; 1^{er} mars 1825, J. N. 5.040, Contr. 862.

parties lui aient antérieurement remboursé les droits perçus. Pour obtenir la remise des sommes restituées, les parties n'ont donc action que contre le notaire.

§ II. — HUISSIERS

Tout de même que les notaires, les huissiers ou autres ayant pouvoir de faire des exploits et procès-verbaux, sont tenus, dans les mêmes conditions, de faire l'avance des droits dus sur les actes de leur ministère (art. 28 et 29 loi 22 frimaire an VII, art. 91 et 93 Code Enreg.), actes qui, suivant la terminologie du droit fiscal, sont globalement désignés sous le nom d'actes extrajudiciaires (Instr. adm. 2433). Tous les développements précédemment donnés pour les actes notariés s'y appliquent par analogie. Par exemple, l'huissier est tenu au paiement du droit de mutation à titre onéreux sur l'exploit de son ministère par lequel le bénéficiaire d'une promesse de vente enregistrée, notifie au promettant son intention de réaliser la promesse qui lui a été consentie, lorsque ledit exploit apporte par lui-même la preuve complète de la mutation, c'est-à-dire lorsqu'il vise expressément l'acte de promesse de vente, rappelle la date de son enregistrement et le bureau qui a donné la formalité. Toutefois, la charge définitive de l'impôt incombe au requérant. Il a semblé, en effet, que le fait de signer un acte ou d'en provoquer la rédaction impliquait, de la part du signataire ou du requérant, un consentement manifeste à payer les droits que l'enregistrement rendrait exigibles. Si donc les droits demandés au moment de la formalité par le receveur à l'huissier sont ultérieurement reconnus insuffisants,

le supplément de droits exigibles ne peut être réclamé qu'au requérant (Montargis, 25 février 1850, J. E. 14918).

Les huissiers étant ainsi personnellement tenus des droits perçus sur leurs exploits, peuvent en obtenir directement la restitution. Toutefois, afin d'éviter toute réclamation des parties, celles-ci sont toujours informées de la restitution faite à l'huissier rédacteur.

§ III. — GREFFIERS

Le législateur avait également assimilé à l'origine les greffiers aux notaires et aux huissiers et il proposait de les obliger également à faire l'avance des droits applicables aux actes de toute nature émanés d'eux ou des tribunaux. « On ne voit pas, disait l'Administration, pourquoi les contribuables seraient, au sujet des actes judiciaires, plus favorisés que ceux qui ont besoin du ministère des notaires, pourquoi ils ne seraient pas, dans un cas comme dans l'autre, obligés d'acquitter, à délai fixe, leur contribution, pourquoi le sort de la perception demeurerait incertain, pourquoi enfin la condition du Trésor serait moins avantageuse. La Régie ne peut trop le répéter. Il n'y a de justice dans une contribution que lorsqu'il y a égalité vis-à-vis de tous les contribuables et lorsque des principes uniformes règlent la perception ». (Observations sur le projet de loi du 22 frimaire an VII, n° 9). Le projet de la loi du 22 frimaire an VII ne renfermait par suite aucune disposition semblable à celle qui y a été introduite par l'art. 37 et qui permet aux greffiers de remettre au receveur l'extrait des jugements non enregistrés, afin que le recouvrement soit poursuivi contre

les parties. Il était simplement exprimé, dans l'art. 29, d'une part, que « les droits seront acquittés par les greffiers pour les actes de leur greffe et pour les expéditions des jugements non enregistrés » et, d'autre part, que « les greffiers auront, comme les notaires, leur recours contre les parties, pour le remboursement de droits dont ils auront fait l'avance ». Ainsi, les greffiers étaient assimilés aux notaires et bénéficiaient de la même subrogation pour le recouvrement de leur créance contre les parties.

Le projet a été modifié en ce sens que, les greffiers, tenus en principe, d'acquitter les droits auxquels donnent ouverture les actes judiciaires (1), ont été dispensés d'en faire l'avance pour certains d'entre eux, savoir les actes délivrés directement aux parties par les juges et les jugements rendus à l'audience dans les conditions ci-après déterminées. L'art. 37, créant exception à la règle générale, qui imposait aux officiers publics l'obligation d'acquitter directement l'impôt au nom des contribuables, a décidé que le recouvrement de ces droits serait, dans certains cas, poursuivi contre les parties par le receveur. Comme le remarque Cretet : « Les greffiers (et les secrétaires d'Administration) sont assujettis aux conditions imposées aux notaires, mais avec les exceptions convenables pour les cas où leur ministère est forcé et où il leur serait impossible d'obtenir un paiement actuel des parties ; la Régie poursuivra le recouvrement de

(1) Le terme spécial d'actes judiciaires s'applique aussi bien aux actes, tels que les jugements dressés par le juge avec le concours du greffier, qu'aux actes dressés par le greffier seul (Cass., 14 avril 1834, Sirey 1834.1.270 ; 24 avril 1874, Sirey 75.1.129), tels que avis de parents, procès-verbaux par voie d'apposition et de levées de scellés, etc.,

ces objets ». (Rapport au Conseil des Anciens, séance du 17 brumaire an VII).

Donc, les greffiers ne sauraient être tenus au paiement des droits relatifs aux ordonnances sur requête ou mémoires, aux certificats et aux autres actes qui sont délivrés directement aux parties par les juges; c'est aux intéressés seuls qu'incombe l'obligation de requérir la formalité et cette obligation entraîne avec elle celle de payer intégralement les droits dont l'acte est passible.

De même... « quant aux jugements rendus à l'audience, qui doivent être enregistrés sur les minutes, lorsque les parties n'auront pas consigné aux mains des greffiers... dans le délai prescrit pour l'enregistrement, le montant des droits fixés par la loi... le recouvrement en sera poursuivi contre les parties par le receveur; et elles supporteront, en outre, la peine du droit en sus. Pour cet effet, les greffiers... fourniront aux receveurs de l'Enregistrement, dans la décade qui suivra l'expiration du délai, des extraits par eux certifiés, des... jugements dont les droits ne leur auront pas été remis par les parties ». (Art. 37 loi 22 frimaire an VII et 114 Code Enregistr.). Cet article ne visait que les jugements rendus à l'audience, qui doivent être enregistrés sur les minutes. Cette restriction se rapportait à la distinction établie par l'art. 7 de la même loi, entre les différentes espèces de jugements, les uns devant être enregistrés sur les minutes et les autres n'étant assujettis à cette formalité que sur les expéditions. Mais l'art. 38 de la loi du 28 avril 1816 a modifié sur ce point l'art. 7 de la loi de frimaire en assujettissant à l'enregistrement sur les minutes tous les actes judiciaires et jugements sans exception. Il

s'ensuit que la restriction qui se trouve dans le texte de l'art. 37 n'a plus de raison d'être et que l'exception établie par cette disposition s'applique à tous les jugements rendus à l'audience.

Ainsi, les parties sont directement tenues envers le Trésor au paiement des droits simples et en sus applicables aux jugements rendus à l'audience, lorsqu'elles n'ont pas consigné les droits avant l'expiration du délai de 20 jours entre les mains du greffier et lorsque celui-ci a remis au receveur, dans les 10 jours qui suivent l'échéance de ce même délai, des extraits, par lui certifiés, de ces décisions.

Au cas où il ne remettrait pas cet extrait, le greffier est débiteur personnel des droits simples et en sus dus sur le jugement(sans préjudice, dans ce cas, d'une amende de 10 francs), R. E. 4331, I. D'autre part, s'il a versé personnellement les droits exigibles, non encore consignés par les parties, il ne saurait invoquer le bénéfice de la subrogation légale (art. 1251-3 C. civ.) puisque la loi le dispensait de ce versement; il jouit seulement, pour le remboursement de son avance, d'une action de *in rem verso* contre la partie condamnée aux dépens (Privas, 24 janvier 1901, J. E. 26241).

En dehors de l'exception relative aux jugements et aux actes délivrés directement aux parties par le juge, les greffiers sont tenus d'acquitter les droits sur les actes passés et reçus au greffe. Tel est le principe. Toutefois, l'Administration n'applique pas en fait cette règle. Elle interprète largement, sur ce point, les dispositions de la loi du 22 frimaire an VII et ne tient les greffiers pour responsables que des simples droits fixes. Ainsi, les greffiers des tribunaux

civils sont tenus à l'avance des droits, en ce qui concerne l'enregistrement des prestations de serment des agents salariés de l'Etat et autres (cf. *J. Off.* 21 mars 1930, Chambre, p. 1192, rép. n° 7515 M. F., à M. Appell, député). Mais si un supplément de droits vient à être reconnu exigible après la formalité, le recouvrement de ce supplément ne peut être poursuivi que contre les parties conformément au principe général, précédemment établi, pour les actes notariés et les exploits. De même, lorsque sur un acte d'élection de command dressé au greffe et enregistré au droit fixe, l'Administration reconnaît postérieurement que le droit de vente aurait dû être perçu, le droit complémentaire ne peut plus être réclamé qu'aux parties (cf. *J. E.* 14297-1).

Done, l'Administration n'oblige pas les greffiers au paiement des droits proportionnels, par exemple des droits sur une mutation constatée par un interrogatoire sur faits et articles, une enquête, un procès-verbal de conciliation ou de non-conciliation, etc... Le ministère de ces officiers publics est, en effet, forcé et ils ne peuvent se refuser à écrire, sous la dictée du juge, les déclarations des parties (cf. motifs du jugement de Ribérac du 12 août 1898 R. E. 1846). Dans ce cas, le recouvrement des droits est toujours poursuivi solidairement contre toutes les parties ayant figuré à l'acte, comme s'il s'agissait d'un supplément de droits non perçu lors de l'enregistrement.

Il convient cependant de noter qu'en ce qui concerne tout au moins les droits exigibles sur un don manuel déclaré dans un interrogatoire sur faits et articles, la jurisprudence repousse la thèse de la solidarité entre toutes les parties, soutenue par l'Administration, et ne lui accorde d'autre

débiteur que le donataire déclarant, à l'exclusion du demandeur qui a provoqué l'interrogatoire (1).

D'autre part, en ce qui concerne les actes passés en conséquence d'un autre, les prohibitions contenues dans les articles 41 et 42 de la loi du 22 frimaire an VII (art. 148 et 149 C. Enregistr.) sont applicables aux greffiers d'ailleurs nommément désignés dans l'art. 41. Il faut toutefois, pour régler l'étendue de cette défense, distinguer parmi les actes du greffier ceux qu'il écrit sous la dictée du juge et ceux dont la rédaction est à peu près laissée à son initiative.

Pour les premiers, c'est-à-dire pour tous ceux qui appartiennent à la juridiction contentieuse, tels que jugements, enquêtes, procès-verbaux de conciliation, d'affirmation ou de vérification de créances, il ne saurait être question de réclamer des amendes de contravention au greffier qui se borne à transcrire les paroles du magistrat, sans pouvoir refuser son ministère ou modifier les expressions et constatations du juge.

Mais pour les actes reçus en l'absence du juge ou pour tous les autres actes pour lesquels le juge ne dicte pas la formule comme il dicte un jugement ou un acte d'audience, c'est-à-dire pour la majeure partie des actes de la compétence extrajudiciaire, la responsabilité des greffiers s'applique en matière d'acte passé en conséquence.

La Cour de Cassation a sanctionné l'exactitude de cette distinction dans deux affaires assez caractéristiques pour servir de règle.

(1) Cf. Ribéac précité, La Rochelle, 12 novembre 1863, R. E. 3474; *contra*: Avignon, 27 juin 1906. R. E. 4251.

Un greffier soutenait qu'il n'avait pas contrevenu à l'article 41 de la loi du 22 frimaire an VII en procédant à une levée de scellés à la requête du tuteur dont l'acte de nomination n'était pas enregistré. La Cour décida, le 11 novembre 1811 (1) « que la levée des scellés est une suite évidente de la nomination de ce tuteur, puisqu'elle a été faite à la requête de ce dernier et que celui-ci ne pouvait la requérir à ce titre, ni le greffier y procéder, en conséquence, qu'en vertu de cette nomination ; quelle est aussi manifestement le fait du greffier, vu que son ministère était indispensable pour l'opération et qu'il y a réellement concouru tant en y assistant et y coopérant qu'en souscrivant le procès-verbal qui l'a constatée ; que la loi, défendant à ce fonctionnaire de procéder à la levée des scellés à la réquisition de ce tuteur sans que la nomination de celui-ci eut été enregistrée, c'était à lui de veiller à ce que ce dernier acte fut enregistré avant de prêter son ministère pour l'autre ; qu'en ne le faisant point, il a contrevenu à la loi et encouru l'amende qu'elle prononce ».

Dans la seconde espèce, il s'agissait d'un avis de parents portant nomination d'un tuteur ad hoc en l'absence du tuteur légal : et le greffier avait fait mention d'un certificat non enregistré délivré par le maire pour constater cette absence. Un arrêt du 20 octobre 1813 (2) reconnut l'exigibilité de l'amende : « Attendu qu'un procès-verbal contenant nomination de tuteur et autorisation donnée à ce tuteur, de la part des parents, de consentir à un mariage est un acte

(1) Sirey 12.1.152.

(2) Sirey 14.1.13.

de greffe et que le greffier y a réellement concouru en recevant et souscrivant le procès-verbal dressé à cet effet ».

L'Administration a toujours suivi la doctrine de ces arrêts et considère comme une infraction aux art. 41 et 42 de la loi du 22 frimaire an VII toute énonciation d'actes non enregistrés faite dans des avis de parents ou procès-verbaux analogues. Toutefois, il convient de noter que certains tribunaux considérant comme des actes du juge, les avis de parents, leurs énonciations ne sauraient entraîner aucune charge personnelle pour les greffiers (Le Vigan, 22 mai 1846, J. E. 15.979, Lisieux, 18 décembre 1895, J. E. 24.930).

§ VI. — SECRÉTAIRES DES ADMINISTRATIONS

De même que pour les greffiers en ce qui concerne les jugements rendus à l'audience, ainsi les secrétaires des Administrations centrales et municipales (remplacés depuis par les préfets, sous-préfets et maires), sont dispensés pour les actes désignés limitativement, de faire l'avance des droits quand ils n'ont pas reçu des contractants la provision nécessaire.

Ces actes sont :

a) adjudications passées en séance publique (art. 114 Code d'Enregistr.).

b) actes des autorités administratives portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, les adjudications ou marchés de toute nature, aux enchères, au rabais ou sur soumissions et adjudications et marchés de toute nature passés en France par une autorité administrative pour le compte des colonies ou des pays de protectorat et

dont le prix doit être payé par les budgets locaux, les cautionnements relatifs à ces actes, les actes d'affectation hypothécaire passés en la forme administrative (art. 16 et 69, § 11 Code Enregistr.).

Cette disposition a été prise en vue d'éviter des avances de fonds, non pas aux administrations elles-mêmes, mais à leurs secrétaires, dont les fonctions étaient alors gratuites. En d'autres termes, l'art. 79 de la loi du 15 mai 1818 (art. 116 Code Enregistr.) qui règle l'obligation au paiement des secrétaires des administrations, est semblable à l'art. 37 de la loi du 22 frimaire an VII (art. 114 Code Enregistr.) concernant les greffiers et le rapporteur de la loi de 1818 à la Chambre a motivé ainsi l'exception introduite : « On s'est plaint que des procédés humiliants étaient exercés envers des citoyens qui devaient en être préservés par leur considération personnelle et la gratuité de leurs fonctions ; il paraît même qu'il a été prononcé contre eux des amendes et des restitutions de droits qui les ont induits en des pertes personnelles, tandis que le bénéfice qui serait résulté de ces contraventions n'aurait point tourné à leur profit, mais à celui des Communes. Votre Commission propose donc aux lois existantes certaines modifications qui concilient les intérêts de la perception avec les ménagements que l'on doit aux citoyens respectables qui, par un privilège particulier à la France, y exercent gratuitement le dernier et le plus utile degré du pouvoir, celui qui s'adresse directement à chaque individu ».

En fait, comme il est constant que tout acte passé en la forme administrative, soit de gré à gré, soit même par adjudication, est exempt d'enregistrement à moins qu'il ne con-

tienne soit une transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, soit un marché (1), il s'ensuit que les secrétaires des diverses administrations ne sont jamais tenus à un paiement de droits qui ne leur aurait pas été consigné dans le délai fixé pour l'enregistrement.

Par contre, ils sont tenus, comme les greffiers, de remettre au receveur dans les 10 jours qui suivent l'expiration du délai accordé pour l'enregistrement, des extraits certifiés par eux des actes dont les parties ne leur ont pas consigné les droits. Mais si, à défaut de cette consignation, l'agent administratif ne remet pas ledit extrait au préposé, il devient responsable du paiement du droit en sus exigible par suite de l'enregistrement hors délai. Cette responsabilité n'est toutefois que subsidiaire, et les parties n'en restent pas moins débitrices principales et en première ligne des droits simples et des droits en sus exigibles (2).

La responsabilité du défaut de consignation incombe toute entière, le cas échéant, aux débiteurs des droits. Les fonctionnaires de l'ordre administratif n'ont aucune démarche à faire auprès de ces débiteurs pour provoquer le dépôt de la provision nécessaire au paiement de l'impôt. Mais la consignation libère complètement les contribuables envers le Trésor. Si donc l'acte n'a pas été enregistré dans le délai, encore que le montant du droit simple ait été déposé en temps utile entre les mains du fonctionnaire de l'ordre

(1) Cf. Cass., 16 avril 1866, Instr. admin. 2355 § 4; 15 juin 1869, J. E. 18744; 29 avril 1872, J. E. 19107.

(2) Cass., 21 mars 1825, Sir. 26.1.193; 12 mai 1830, Instr. adm. 1336, § 10, Sirey 30.1.177; 22 janvier 1845, J. E. 13653, Ion adm. 1743, § 6, Sirey 45.4.103; 29 avril 1872, Sirey 72.1.142, D. P. 72.1.309.

administratif qui a reçu l'acte, le droit en sus est exigible et à la charge de la partie, sauf son recours contre ledit fonctionnaire (arg. *a contrario*, Sancerre, 9 juillet 1867, R. P. 2638). Il a été toutefois décidé que, dans cette hypothèse le droit en sus est uniquement à la charge personnelle du fonctionnaire dont l'acte est émané (D. M. F. 9 septembre 1806, J. E. 2481).

Par ailleurs, les préfets, sous-préfets et maires, représentant les anciens secrétaires des Administrations centrales et municipales pour la rédaction des actes administratifs et ayant ainsi le caractère d'officiers publics, sont soumis aux prescriptions des art. 41 et 42 de la loi du 22 frimaire an VII relatives à l'usage d'actes non enregistrés. En pratique, en cas de contravention, l'Administration cédant à des raisons de haute convenance n'applique pas les sanctions prononcées et se borne à poursuivre le recouvrement des droits contre les parties.

Enfin, en cas de malversations de la part du fonctionnaire dépositaire, l'Administration reste sans recours contre les parties qui ont effectué la consignation entre les mains du fonctionnaire prévaricateur. Elle reste également sans recours contre le département, la commune ou l'établissement public dont dépendait le fonctionnaire, car, d'après la Cour des Comptes (3^e Ch., 18 nov. 1866, Leb., 1886, p. 966) les fonds consignés ne prennent pas le caractère de deniers départementaux ou communaux, malgré la qualité du fonctionnaire qui a reçu le dépôt. Ces conséquences s'imposent par le fait même que le fonctionnaire de l'ordre administratif agit, en l'espèce, comme préposé de l'Administration. Au cas de malversations d'un receveur, les droits

payés par les parties ne sont plus, en effet, sujets à répétition.

Reste à déterminer les débiteurs des droits sur les actes administratifs. Il résulte de la combinaison des art. 29 et 37 loi 22 frimaire an VII avec l'art. 89 loi 15 mai 1818, que l'impôt auquel les actes administratifs donnent ouverture est dû par les « parties » (cf. art. 114 Code Enreg.). Comme dans la terminologie fiscale, on entend par *parties* toutes les personnes qui figurent dans un acte, il n'y a pas lieu de distinguer les départements, communes, établissements publics des simples particuliers, quand les uns et les autres interviennent comme parties contractantes à un contrat. Par suite, les départements, communes ou établissements publics sont solidaires pour le paiement des droits simples et même en sus avec les autres parties qui figurent dans les actes administratifs (1).

En fait, l'Administration ne réclame les droits, tout au moins en ce qui concerne les marchés, qu'aux entrepreneurs, fournisseurs, adjudicataires, soumissionnaires, etc..., auxquels incombent, de plein droit, même à défaut d'une clause spéciale dans l'acte, la charge de les supporter (Cass., 21 mars 1825, Instr. adm. 1666 § 3-22, janv. 1845; Instr. adm. 1743 § 6, Sirey 45.1.103, D. P. 45.1.120).

(1) Ion adm. 1967, § 10 et 2421, § 2; Sol. adm. 9 septembre 1875, J. E. 20332; Corbeil, 6 avril 1887, R. P. 6893; St-Etienne, 29 décembre 1892, R. P. 8124; Lyon, 9 juin 1893, R. E. 1293; Cass., 14 décembre 1896, R. E. 1293; Toulon, 15 janvier 1912, R. P. 12614; Seine, 7 mars 1919, R. E. 6916-11.

§ V. — AVOUÉS

A la différence des notaires, huissiers et greffiers, les avoués n'ont pas été déclarés par la loi, débiteurs directs du Trésor pour le paiement des droits d'enregistrement. Ils ne sont donc pas tenus d'acquitter les droits des actes judiciaires auxquels ils ont concouru et ne peuvent, en leur seule qualité, être poursuivis en paiement des droits ou suppléments des droits exigibles sur ces actes. Les parties sont seules débitrices de ces droits. Si, par exemple, un avoué soumet à la formalité, pour la partie qu'il représente, une ordonnance rendue à sa requête et ne verse qu'une somme inférieure aux droits réellement exigibles, le paiement du supplément ne peut être poursuivi que contre la partie à laquelle profite l'ordonnance (cf. Lourdes, 10 août 1886, J. E. 23029). Toutefois, aucune disposition de la loi fiscale n'en interdit à l'avoué le versement au Trésor, soit de ses propres deniers, soit des deniers de son client. Ce paiement n'étant pas un acte de son ministère, il agit comme *negotiorum gestor*.

Il convient de remarquer que s'il est fait usage d'un acte sous seing privé non enregistré dans les actes d'avoués à avoués, qui sont exempts de droits (art. 5 loi 26 janv. 1892), de même que dans des conclusions ou dans un cahier de charges, l'avoué (art. 149 C. de l'Enreg., art 11 loi 16 juin 1824) devient personnellement responsable des droits exigibles sur l'acte dont il a été fait usage (1).

(1) Cass., 8 août 1809, J. E. 3337; Cass., 8 novembre 1842, Sir. 42.1.40, D. P. 42.1.413; 18 juillet 1888, Sir. 90.1.182, D. 89.1.244;

Sa responsabilité n'est cependant — comme celle du notaire dans la même hypothèse — que subsidiaire et ne peut s'exercer qu'après la discussion des parties tenues en première ligne au paiement de l'impôt. Par ailleurs, les avoués sont expressément assujettis aux obligations de l'art. 41 de la loi du 22 frimaire an VII (art. 148 C. Enreg.) relatives à l'usage, par acte public d'un autre acte public et sont, par conséquent, personnellement débiteurs des droits simples et, le cas échéant, des droits en sus dus sur ce dernier acte.

Les avoués n'étant pas débiteurs directs des droits exigibles n'ont pas qualité pour réclamer en leur nom personnel la restitution des droits perçus en trop, par exemple sur les jugements rendus dans les affaires où ils ont occupé. Ils ne peuvent adresser de demande en restitution qu'en justifiant d'un mandat spécial des redevables (J. E. 5033).

§ VI. — COMMISSAIRES-PRISEURS

Enfin, les commissaires-priseurs sont, comme d'ailleurs les notaires, huissiers et greffiers, dans le même cas, personnellement tenus des droits exigibles sur les procès-verbaux d'adjudication mobilière (art. 29 §2, loi 22 frimaire an VII). Après les huissiers, la loi mentionnant, en effet, d'une manière générale, « les autres officiers ayant pouvoir de faire des procès-verbaux », on a rangé dans cette catégorie les commissaires-priseurs, relativement aux procès-verbaux

8 juillet 1891, Sir. 92.1.102, D. 92.1.331 ; 6 avril 1908, Sirey 11.1.284, D. P. 10.1.91.

de leurs ventes (cf. avis du Conseil d'Etat 21 octobre 1809, Dalloz, J. G., V^o Enregistr. n^{os} 2953 et 4962).

En ce qui concerne les suppléments de droits relevés, l'Administration ne saurait donc — comme pour les actes des notaires et des huissiers — les réclamer directement qu'aux parties puisqu'il est de principe que l'obligation au paiement des officiers ministériels cesse aussitôt après l'enregistrement des actes de leur ministère. Il n'existe juridiquement aucune raison de déroger à cette règle en ce qui concerne les commissaires-priseurs. Mais l'Administration soutient que cette règle doit être écartée, non pas seulement pour les commissaires-priseurs, mais également pour les notaires et les greffiers, en ce qui concerne les adjudications mobilières. L'officier ministériel serait seul débiteur des suppléments de droits exigibles, tout au moins jusqu'à ce qu'il ait rendu ses comptes (D. M. F. 19 février 1819, Instr. adm. 882, J. N. 2923). De ce qu'en effet la perception est légalement (art. 6 loi 22 pluviôse an VII, art. 83-194 alin. 1 et 2 et 271 § 16 n^o 1 alin. 3 Code Enregistr.) liquidée sur le montant cumulé de l'adjudication et non sur le montant des acquisitions faites par chaque adjudicataire, l'acte n'établit aucun lien de droit entre le vendeur et les acquéreurs, mais seulement le fait de l'adjudication prononcée par l'officier ministériel. Dans ces conditions, ce dernier doit donc être responsable des droits dus, non seulement au moment de la formalité, mais ultérieurement s'il y a lieu. Aussi bien, le pourcentage forfaitaire versé par les acquéreurs en sus de leur prix d'adjudication, pour les frais (y compris les droits d'enregistrement), de l'officier ministériel, les libère par avance de toute réclamation

directe de droits complémentaires. Cette thèse a été confirmée par un jugement du Tribunal de Verviers (Belgique) en date du 8 mars 1865 (J. E. 17974).

Cette argumentation ne paraît pas déterminante. La question de l'obligation au paiement ne saurait en effet être déduite du mode de liquidation des droits. En réalité — et le jugement de Verviers l'a bien marqué — l'Administration estime que le recouvrement des droits dus peut être poursuivi plus difficilement sur les ventes publiques de meubles contre les parties qui doivent les supporter en définitive que sur tous les autres actes reçus ou rédigés par les officiers ministériels. Cette exception au principe général, que l'Administration a tenté de faire admettre, n'aurait eu d'autre but que la facilité de la perception supplémentaire, qui se trouve ainsi fractionnée entre un grand nombre de débiteurs. Cette considération pratique ne saurait davantage motiver une exception aux principes gouvernant l'obligation au paiement par les officiers ministériels pour les actes de leur ministère. C'est d'ailleurs ce qu'a justement jugé, le 15 octobre 1925, le Tribunal de Tarbes (R. E. 8570).

D'autre part, les commissaires-priseurs étant des officiers publics (argt. art. 1317 C. civ.), sont incontestablement soumis tant aux obligations de l'art. 42 de la loi du 22 frimaire an VII, faisant défense d'agir en vertu d'un acte sous seing privé ou venant de l'étranger non préalablement enregistré (sol. ad. 24 mai 1877 et 20 août 1883, R. E. 636) qu'à celles de l'art. 41 de la même loi relatives à l'usage par acte public, d'un autre acte public (Amiens, 24 juin 1841, J. E. 19453; en ce sens, Pilon, Principes I,

n^{os} 468 et 469). L'Administration, par contre, estime que le texte de l'art. 41 est limitatif et que, par suite, les commissaires-priseurs, bien que n'existant pas encore en l'an VII, échappent à ses dispositions (sol. 23 mai 1874, J. E. 19453).

Rappelons, en terminant, que les officiers publics ou ministériels, obligés par l'article 29 de la loi du 22 frimaire an VII, à payer pour les parties les droits d'enregistrement de leurs actes, sont subrogés de plein droit aux actions et privilèges du Trésor (Larombière, art. 1251, n^o 63; Demolombe, IV, n^o 601).

DEUXIEME PARTIE

Obligation au paiement des parties

En payant les droits exigibles sur les actes de leur ministère au moment de la présentation à la formalité, les officiers publics ou ministériels ne font qu'avancer les droits dus par toutes les parties indistinctement sur les dits actes. Celles-ci sont, en conséquence, directement tenues au paiement des droits réclamés après la formalité sur ces actes. Nous avons vu également que les parties sont obligées au paiement des droits sur les jugements rendus à l'audience lorsqu'elles ne les ont pas consignés dans le délai prescrit entre les mains des greffiers.

Indépendamment des faits juridiques ainsi constatés par des actes publics, la loi atteint directement le fait juridique de la transmission soit à raison du caractère même de cette transmission (droits de mutation par décès), soit à raison de la nature de l'objet transmis (immeubles en propriété ou ses démembrements, ou en jouissance, fonds de commerce en propriété ou en usufruit, titres ou promesses d'actions ou d'obligations dans les sociétés, jouissance de chasse ou de pêche, droit à un bail ou à une promesse de

bail). Enfin, la loi atteint toutes les conventions synallagmatiques constatées par actes sous seing privé.

On étudiera donc successivement :

- 1) les personnes tenues au paiement des droits sur les actes publics et plus particulièrement sur les jugements ;
- 2) les personnes qui sont obligées au paiement des droits exigibles, sur les mutations verbales d'immeubles ou de fonds de commerce, soit sur les actes constatant ces mêmes mutations et, d'une façon générale, sur toutes les conventions synallagmatiques ;
- 3) la nature juridique de leur obligation au paiement ;
- 4) les personnes redevables tant des droits de mutation par décès que de la taxe successorale et la solidarité qui unit certains débiteurs.

Enfin, les principes gouvernant l'obligation au paiement des diverses pénalités fiscales seront dégagés et précisés.

CHAPITRE PREMIER

*PERSONNES TENUES AU PAIEMENT DES DROITS
SUR LES ACTES PUBLICS
ET PLUS PARTICULIEREMENT SUR LES
JUGEMENTS*

Nous avons vu, dans la première partie, que l'obligation au paiement des officiers ministériels était restreinte aux droits exigés lors de la présentation à la formalité. Les parties restent donc seules tenues au paiement de tous les droits complémentaires exigibles (cf. Cass. 21 décembre 1870, Sirey 71.1.87). De même, si les officiers ministériels sont également tenus au paiement des droits afférents aux conventions dont leur acte forme le titre, ils ne le sont pas de ceux dus sur les conventions dont l'existence est seulement révélée par l'acte public. Ces droits sont aussi directement dus par les parties (cf. Cass., 2 décembre 1873, Sirey 74.1.225). C'est encore aux parties elles-mêmes qu'il appartient d'acquitter les droits afférents aux actes judiciaires qui leur sont directement remis par le juge, tels que les ordonnances sur requête, les mémoires et les certificats, etc...

D'autre part, lorsque les droits d'enregistrement des jugements rendus à l'audience n'ont pas été consignés dans le délai prescrit entre les mains des greffiers, le recouvre-

nient de ces droits, ainsi que des droits en sus encourus, doit être directement poursuivi contre les parties. Pour mettre l'Administration en mesure de réclamer les droits aux redevables, la loi du 22 frimaire an VII, reproduisant, sur ce point, les dispositions de la loi du 9 octobre 1791, impose au greffier l'obligation de lui fournir, dans les dix jours de l'expiration du délai, des extraits des jugements, sous peine d'être personnellement contraint à payer le double droit, sans préjudice d'une amende fixe.

Reste à déterminer quelles sont les parties contre lesquelles le Trésor a ainsi une action directe, et c'est là une des questions du droit fiscal les plus controversées.

L'Administration, invoquant les termes généraux des art. 29 et 30 de la loi du 22 frimaire an VII, prétend avoir action contre toutes les parties. Son opinion fut d'abord écartée. La jurisprudence confondit l'obligation au paiement avec la contribution au paiement, en ce sens qu'elle s'appuya sur les dispositions de l'art. 31 qui indique les personnes à la charge desquelles l'impôt doit retomber. Elle considéra qu'en déterminant les parties auxquelles était imposée l'obligation de supporter le droit, la loi avait suffisamment fait connaître celles que l'Administration devait poursuivre. La Cour Suprême décida, en conséquence, que le recouvrement des droits des jugements non enregistrés par suite du défaut de consignation, devait être poursuivi contre la partie qui profitait de la décision (1).

(1) Cass., 24 ventôse an X, Bull. civ. 84; 24 août 1808, Bull. civ. 107; Civ., 10 mars 1812, Sirey 1812.1.242; Civ., 23 février 1842, Bull. civ. n° 23.

Mais, en 1837, la Cour reconnut qu'elle avait exagéré la portée de l'art. 31 et que cet article, exclusivement fait pour régler les obligations des parties entre elles, ne pouvait être invoqué pour déterminer leurs obligations à l'égard du Trésor. L'art. 31, ainsi écarté, les dispositions combinées des art. 29, 30 et 37 et toujours invoquées par l'Administration, conduisirent la Cour à décider que toutes les parties sans distinction étaient débitrices de l'impôt.

Cette interprétation nouvelle fut inaugurée d'une façon générale par un arrêt de la Cour de Cassation du 20 mars 1839 (Sirey 1839.1.35), que nous retrouverons au sujet des actes sous seing privé et appliquée aux jugements par un arrêt de la Chambre des requêtes du 7 juin 1848 (Sirey 1848.1.572) : « Attendu que l'art. 37 de la loi du 22 frimaire an VII assujettit au payement des droits des actes et jugements les parties sans distinction, ce qui repousse la différence que l'on prétend établir entre le demandeur et le défendeur quand il s'agit de l'enregistrement d'un jugement... ».

Cette interprétation fut consacrée en termes non moins décisifs par un autre arrêt de la même Chambre, du 19 décembre 1855, portant : « Attendu, en droit, qu'il résulte du texte et de l'esprit des art. 29, 30 et 37 de la loi du 22 frimaire an VII, que l'Administration peut s'adresser à toute partie qui figure, à un titre quelconque, dans un contrat ou dans un jugement, et réclamer de cette partie le paiement des droits d'enregistrement résultant soit du contrat, soit du jugement; que l'art. 31, qui détermine les rapports des parties entre elles, ne fait point obstacle à l'exercice des droits de l'Administration ». (Sirey 1856.1.78).

Le même principe fut appliqué par la Cour au paiement des droits d'enregistrement des actes produits en cours d'instance et qui doivent être, d'après l'art. 5 de la loi du 28 avril 1816, perçus lors de l'enregistrement du jugement.

Il fut reconnu que ces droits sont dus, non plus seulement par celles des parties auxquelles profite la production, mais par toutes les parties y ayant coopéré (1).

L'Administration crut faire une application logique de cette jurisprudence en réclamant à une partie des droits sur les dispositions d'un jugement qui, à la vérité, lui étaient étrangères, mais qui se trouvaient concerner d'autres plaideurs dont la cause avait été réunie à la sienne par le Tribunal. Mais la Cour, par un arrêt du 21 juin 1865, cassa le jugement qui avait sanctionné cette réclamation de l'Administration: « Attendu qu'il ressort de la combinaison de ces articles 29, 31, 33, 34 et 35 de la loi du 22 frimaire an VII, que le paiement des droits d'enregistrement des jugements énoncés en l'art. 37 ne peut être poursuivi que contre celle des parties à qui profitent les condamnations prononcées par ces jugements; — attendu que l'art. 37 n'a pas dérogé à ce principe en disposant que lorsque les parties n'auraient pas consigné aux mains des greffiers dans le délai pour l'enregistrement, le montant des droits fixés par la loi, le recouvrement en serait poursuivi par le receveur contre les parties qui supporteraient en outre la peine du droit en sus; — qu'en effet, l'art. 29 ayant soumis les greffiers à l'obligation d'acquitter les droits des actes et des

(1) Cass. civ., 12 juin 1854, Sirey 54.1.63, req. 4 août 1859, Sirey 60.1.285.

jugements qui doivent être enregistrés sur les minutes, à l'exception des jugements indiqués dans l'art. 37 et l'art. 35 les ayant frappés d'amende pour l'omission de cette formalité, l'art. 37 a eu pour but de déterminer les cas prévus par l'art. 29 où les greffiers ne sont pas tenus personnellement de l'avance des droits et d'autoriser en conséquence l'action directe de la Régie contre les parties, ce qui, dans les termes du droit particulier à la matière, se doit entendre de celles des parties que la loi en rend responsables. ».

Ainsi se trouvait posé le principe, qu'en matière de jugement, une partie ne pouvait être tenue au paiement des droits afférents à des dispositions qui lui étaient étrangères.

Toutefois, les circonstances particulières de l'affaire induisirent l'Administration à penser qu'il ne s'agissait que d'une simple décision d'espèce, d'autant que la Cour décidait, le 25 mars 1872, que l'Administration pouvait demander à une partie quelconque le paiement des droits d'un jugement, lors même que ce jugement ne lui profitait pas et renfermait, au contraire, une condamnation à sa charge (B. C. n° 60).

Mais un arrêt du 3 février 1879 (Sirey 79.1.130) précisa la jurisprudence inaugurée par l'arrêt précité du 21 juin 1865: « vu l'article 37 de la loi du 22 frimaire an VII; attendu que, d'après l'art. 29 de cette loi, les droits dus pour les jugements rendus à l'audience, qui doivent être enregistrés sur les minutes, sont acquittés par les greffiers; que, toutefois, d'après l'art. 37, les greffiers sont affranchis de cette charge lorsque les parties n'auront pas consigné entre leurs mains le montant des droits fixés par la loi, et que, dans ce cas, le recouvrement est poursuivi par les receveurs

contre les parties qui supportent en outre la peine du droit en sus — Attendu qu'il suit de cette disposition que, si le receveur est conditionnellement autorisé à poursuivre les parties au lieu et place du greffier, cela doit s'entendre uniquement des parties obligées à consigner entre les mains du greffier les sommes nécessaires à l'enregistrement du jugement; attendu que, conformément à l'un des principes posés dans l'art. 31 de la dite loi, cette obligation ne saurait peser que sur celle des parties à qui profitent les dispositions du jugement et qui, seule, a intérêt à en poursuivre l'exécution; qu'à la vérité, quand il s'agit d'actes volontaires, la Régie a indistinctement action contre tous ceux qui y ont figuré, mais que ce droit s'explique précisément par le caractère volontaire qu'affecte alors, de la part de toutes les parties, leur concours aux actes dont il s'agit; qu'elles sont ainsi réputées s'être soumises à l'acquittement des droits fiscaux auxquels l'acte par elles volontairement conclu doit donner ouverture; qu'au contraire, cette présomption est inadmissible quand il s'agit de décisions judiciaires, puisque celles-ci obligent et lient les parties malgré elles ». (Sirey 79.1.130).

Depuis lors, la Cour n'a fait que confirmer sa jurisprudence (1).

« Attendu, porte l'arrêt du 20 novembre 1901, que ce jugement profite aux époux... puisqu'il forme titre en leur faveur — qu'ils étaient donc tenus de faire pour l'enregis-

(1) Cass. civ., 19 octobre 1896, Dalloz 97.1.213, Sirey 97.1.529; 20 novembre 1901, Dalloz 1903.1.473, Sirey 1903.1.393. req. 17 décembre 1901. Sirey 1903.1.195. req. 3 novembre 1919, R. P. 14145, R. E. 7041, J. E. 30795.

trement la consignation au greffe exigée par l'art. 37 de la loi du 22 frimaire an VII et que les droits d'enregistrement étant indivisibles comme la formalité elle-même, ils devaient l'intégralité de ces droits ».

« Attendu, lit-on dans l'arrêt du 3 novembre 1919, qu'il ressort de la combinaison des art. 31 et 37, loi du 22 frimaire an VII, que le paiement des droits d'enregistrement des jugements énoncés en l'art. 37 ne peut être poursuivi que contre celle des parties à qui profitent les dispositions du jugement ».

Donc, en l'état actuel de la jurisprudence de la Cour de Cassation, l'obligation de payer les droits d'enregistrement d'un jugement pèse sur celle des parties à qui profitent les dispositions du jugement. La Cour décide qu'une partie profite d'un jugement non seulement quand elle obtient une condamnation contre son adversaire, mais encore lorsque le tribunal la décharge d'une obligation. Spécialement, quand un jugement, statuant sur les conclusions respectives des parties, a reconnu fondées certaines conclusions du défendeur et écarté une partie des prétentions du demandeur, le défendeur profite de la décision ainsi rendue et il est, par suite, tenu au paiement des droits auxquels la décision donne ouverture.

Cette jurisprudence a pour résultat de priver le Trésor de toute action contre le défendeur ayant succombé alors même que la disparition du demandeur mettrait l'Administration dans l'impossibilité matérielle de recouvrer les droits contre ce dernier (cf. Seine, 11 juillet 1890, R. P. 7438).

A l'analyse, cette jurisprudence s'appuie sur les deux arguments suivants :

1° Les droits des jugements doivent être consignés entre les mains des greffiers par les parties que l'art. 31 désigne comme devant supporter la charge de l'impôt, c'est-à-dire par celles à qui profite le jugement. Lors donc qu'il n'y a pas consignation préalable, ce sont ces mêmes parties que, seules, l'Administration doit poursuivre ;

2° La partie perdante ne peut être présumée s'être volontairement soumise au paiement des droits, à la différence de la partie gagnante et de tous ceux qui concourent à un acte volontaire. Cet argument ressort plus particulièrement des observations de M. l'Avocat Général Blanche avant l'arrêt du 21 juin 1865 précité (R. P. 2139).

« L'art. 29 est une disposition générale indiquant que les
« droits des actes seront acquittés par les parties. Les art.
« 28 et 31 prévoient les deux hypothèses qui peuvent s'of-
« frir à cet égard. Où l'acte est présenté *volontairement*
« à la Régie, où il ne l'est pas. Dans les premiers cas,
« l'art. 28 dispose que le droit sera payé par celui qui
« requiert l'enregistrement, quel qu'il soit. Dans le second
« cas, l'art. 31 divise les actes en deux catégories : pour les
« uns, ce sont les débiteurs et nouveaux possesseurs qui
« doivent supporter le droit ; pour les autres, ce sont ceux
« auxquels les actes profitent. Or, dans quelle catégorie
« classer les jugements ? Il est évident que c'est dans la
« seconde et j'en conclus que, dans le cas où ils ne sont
« pas présentés à la formalité, la Régie ne pourra pour-
« suivre que les parties auxquelles ils profitent ».

Ni l'un ni l'autre de ces argumnets ne paraissent déterminants.

Le premier est en opposition avec toute la jurisprudence d'après laquelle l'article 31 n'a été édicté que dans le but de régler le recours respectif des parties entre elles et ne concerne pas les rapports de ces parties avec l'Administration. Aussi bien n'est-ce pas toujours la partie profitant du jugement qui a intérêt à le faire enregistrer et, par suite, à faire l'avance des droits au greffier. Par exemple, le défendeur condamné peut avoir, et a souvent, besoin de faire signifier le jugement pour en former un appel contre la décision qui lui préjudicie ou faire courir les délais de recours contre l'autre partie : il a donc intérêt à ce que soient consignés en temps opportun les droits exigibles. D'ailleurs les jugements renferment souvent des dispositions multiples qui sont rendues en faveur ou contre chacune des parties. Si donc la poursuite en recouvrement devait être réglée d'après le principe qu'il n'y a d'autre débiteur que celui qui profite de la sentence, la perception devait être décomposée en autant de parties qu'il y a de chefs et l'un et l'autre des plaideurs devraient être actionnés pour des chefs qui leur seraient respectivement profitables. Or, une telle action est contraire au principe de l'indivisibilité de la perception.

D'autre part, la distinction entre les actes volontaires et les actes judiciaires n'est indiquée par aucun des textes de la loi du 22 frimaire an VII relatifs au paiement des droits. Tous s'occupent des droits d'une manière générale et aucun d'eux n'est spécial aux actes volontaires plutôt qu'aux jugements. La loi étant générale en ses termes, il

convient de l'appliquer d'une façon générale, et de ne pas distinguer là où elle ne distingue pas. La Cour de Cassation a maintes fois reconnu que cette règle devait gouverner rigoureusement l'interprétation des textes fiscaux (1). D'ailleurs le mot acte, dans l'acceptation avec laquelle il est pris par la loi du 22 frimaire an VII, s'applique également aux actes civils et aux actes judiciaires. La jurisprudence l'a maintes fois reconnu (2). Une telle distinction laisserait supposer que le législateur a tenu à encourager à la fois les procès et la fraude: les procès, parce qu'ainsi il traiterait le débiteur de mauvaise foi qui se laisse poursuivre en justice plus favorablement que le débiteur empressé de s'acquitter; la fraude, puisque les parties auraient intérêt à faire régler leur situation par un jugement d'expédient pour échapper à la solidarité de l'obligation au paiement envers le Trésor. Enfin, il est difficile de soutenir que cette obligation d'acquitter les droits résulte du consentement présumé des parties qui figurent dans les actes: ainsi, nous avons vu précédemment qu'une telle obligation est imposée à l'égard de certains contrats — tels qu'adjudications, partages de communauté et de succession, etc..., rédigés par les notaires commis en justice; pourtant, en cette hypothèse, leur ministère est forcé et ils agissent sans l'assentiment des parties, ou tout au moins de certaines d'entre elles, sinon contre leur gré.

(1) Cass.. 11 novembre 1822, B. C. n° 88; 31 décembre 1823, B. C. 121; 6 avril 1827, Sirey 1827.1.440, etc...

(2) Cass.. 3 août 1813, B. C. n° 88; 14 avril 1834, Sirey 1834.1.270; 24 août 1874, Sirey 1875.1.129.

Nous concluons donc que l'action de l'Administration, relativement au recouvrement des droits exigibles sur les jugements, devrait pouvoir s'exercer comme elle s'exerce au sujet de tous les autres actes authentiques ou sous seing privé, c'est-à-dire contre tous ceux qui y ont figuré en qualité de parties. Ce principe est encore parfois sanctionné par les tribunaux secondaires (cf. par, exemple, Marseille, 25 juin 1912, R. P. 12748).

Toutefois, l'Administration n'a pas persisté dans cette théorie que refusait de sanctionner la Cour de Cassation. Mais avec le système de la Cour, il était parfois difficile de déterminer celui qui profitait de la décision. Par exemple, à qui demander les droits d'un jugement préparatoire, puisqu'un jugement de cette nature ne donne aucun avantage à l'une des parties contre l'autre et ne permet pas de prévoir quelle est celle qui triomphera définitivement ? De même en matière de jugement de débouté, ce n'est certes pas le demandeur qui profite de la décision puisqu'il voit repoussée sa prétention ; ce n'est pas davantage le défendeur, puisque le jugement ne fait que le maintenir dans ses droits antérieurs en écartant l'action injustifiée dirigée contre lui ; de même encore, le jugement par défaut faute de comparaître qui aurait rejeté les conclusions du demandeur.

Aussi, le tribunal de la Seine fut-il amené à une troisième thèse qui se résume ainsi : le recouvrement peut être poursuivi contre la partie qui a mis la justice en mouvement et, par exemple, pour un jugement de débouté contre le demandeur débouté. C'est donc le demandeur qui, dans tous les cas, qu'il gagne ou perde son procès, est responsable des droits afférents au jugement et il n'y a pas à distinguer

entre le demandeur principal et le demandeur reconventionnel (1).

L'Administration s'est alors ralliée à ce système qui peut lui donner comme débiteurs à la fois le demandeur et le défendeur et produit ainsi les mêmes résultats que le système de solidarité écarté par la Cour. Le Trésor peut, en effet, agir souvent d'une part contre la partie qui profite de la décision, d'autre part contre le demandeur par application du principe qu'ayant mis la justice en action, il s'est constitué débiteur volontaire de l'impôt. Cette thèse, inaugurée par le tribunal de la Seine, fut suivie par un grand nombre de tribunaux secondaires (2)).

Mais l'article 17 de la loi du 19 décembre 1926 (Code d'enregistrement, art. 22) en autorisant l'Administration à recouvrer les droits d'enregistrement d'un jugement sur la partie qui a succombé, lorsque son adversaire ne possède pas de ressources suffisantes pour mettre la décision à exécution (puisque'un jugement ne peut être exécuté qu'après son enregistrement), a implicitement consacré la thèse de la Cour de Cassation, qui n'accorde d'autre débiteur au Trésor que la partie qui bénéficie du jugement. Ainsi, le seul débiteur reconnu à l'Administration est le bénéficiaire

(1) Seine, 10 décembre 1892, R. E. 411; 25 février 1893, R. E. 478.

(2) Seine, 12 juillet 1890, R. P. 7438; 13 avril 1894, R. P. 8401; 15 janvier 1897, R. P. 9104; 10 avril 1897, R. P. 9131; 30 mai 1907, R. P. 11522; 27 juillet 1908, R. P. 11661; 7 décembre 1908, R. P. 11889; 19 avril 1910, R. E. 5271; Senlis, 28 juin 1905, R. P. 11053; Nîmes, 26 novembre 1908, R. P. 11831; Riom, 25 mars 1910, R. P. 12214; Marseille, 21 novembre 1911, R. P. 12578; Bar-le-Duc, 12 février 1919, R. F. 6948; Grenoble, 4 février 1920, R. E. 7189.

de la décision. Ce n'est qu'alors qu'elle aura prouvé l'insuffisance des ressources de son débiteur pour faire face au paiement des droits dûs sur le jugement que l'Administration pourra poursuivre le plaideur ayant succombé. En tout état de cause, l'Administration n'aura donc jamais qu'un seul débiteur : par suite, aucune solidarité ne saurait unir les parties au jugement vis-à-vis du Trésor, contrairement à ce qui existe pour les autres actes publics ou sous seing privé. On peut se demander si, au moment du vote de cet article, l'Administration en a vu toutes les conséquences puisqu'ainsi elle se trouve privée, dans de nombreux cas, du second débiteur que lui avait accordé le système de jurisprudence du Tribunal de la Seine.

Tel est donc, sauf l'exception de l'insuffisance de ressources, le débiteur des droits simples et en sus exigibles sur le jugement au moment même de sa présentation à la formalité et sans qu'il y ait lieu de distinguer au sujet de ces droits entre les droits de la condamnation, de collocation ou de liquidation d'une part, et d'autre part les droits de titre (Seine, 19 avril 1910, R. E. 5276), les premiers étant considérés comme une indemnité de frais de justice, les seconds représentant l'impôt dû sur toute convention constatée par acte public. Toutefois, pour ces derniers droits, la partie qui profite du jugement n'est pas, comme pour les premiers, seule et unique débitrice. Pour le droit de titre, en effet, l'Administration a une action solidaire contre toutes les personnes qui sont à la fois parties à la convention et à l'instance et l'Administration n'a pas à examiner si les dispositions qui rendent exigible ce droit profitent ou non aux personnes ayant figuré comme parties au juge-

ment; ainsi, par exemple, la loi du 11 juin 1859 a décidé que le droit proportionnel exigible sur certains marchés enregistrés au droit fixe serait dû quand il interviendrait sur ces actes un jugement de reconnaissance (cf. Seine, 24 juin 1876, J. E. 20.115). Ce texte ne distingue pas entre le cas où la reconnaissance a lieu en présence des parties qui ont contracté ou bien en leur absence et sur la demande de tiers auxquels il importe que le marché soit constaté. Ce droit de marché perçu dans cette seconde hypothèse est ainsi dû par une autre personne que les signataires de l'acte. De même, en cas de don manuel (1) une constatation faite à la requête d'un tiers, même en l'absence du donateur et du donataire, peut donner lieu à la perception du droit, si la libéralité est reconnue, pour un motif quelconque, par le tribunal.

Mais lorsqu'un jugement a déjà été enregistré, et que des suppléments de droits sont exigibles sur ce jugement, il convient de distinguer entre ces deux sortes de droits qui procèdent d'une cause différente. En ce qui concerne les droits de jugement proprement dits ou taxe des frais de justice, l'Administration ne peut poursuivre chacune des parties que divisément, c'est-à-dire proportionnellement à l'avantage que lui procure ce jugement (Cass., 20 novembre 1889, Sirey 90.1.353, D. P. 90.1.201). Quant aux suppléments de droits de titre, l'Administration conserve sa même action solidaire contre toutes les personnes qui sont à la fois parties à la convention imposable et à l'instance. La raison en

(1) Loi 18 mai 1850, art. 6. Cf. Cass. 22 janvier 1883, Sirey 84.1.168, D. P. 83.1.347.

est qu'il s'agit d'un impôt applicable à des conventions librement contractées et devenu exigible par suite de la reconnaissance des dites conventions en justice; et qu'il y a présomption que les parties se sont soumises à l'acquittement des droits exigibles sur ces conventions. La jurisprudence et fixée en ce sens (1):

« Attendu, porte l'arrêt de la Chambre des Requêtes du
« 25 janvier 1927, que les articles 29 et 30 de la loi 22 fri-
« maire an VII disposent d'une manière générale que tou-
« tes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues
« envers l'enregistrement au paiement des droits; attendu
« qu'un jugement rendu à propos d'un marché verbal dont
« il constate l'existence tient lieu, entre les parties, de l'acte
« qu'elles auraient dû présenter en justice pour établir
« leurs conventions; que la loi de frimaire n'établissant
« aucune distinction entre les actes sous seing privé pro-
« duits en justice, sans enregistrement préalable, et les con-
« ventions verbales reconnues par des décisions judiciaires,
« les mêmes règles de perception doivent s'appliquer dans
« ces divers cas; attendu, par suite, que l'Administration
« était fondée à poursuivre le recouvrement des droits exi-
« gibles sur le marché verbal dont l'existence a été constatée
« judiciairement, par voie d'action solidaire contre les per-
« sonnes ayant été, à la fois, parties à la convention et à
« l'instance ».

En présence des droits élevés auxquels donnent souvent

(1) St-Yrieix, 30 déc. 1890, R. P. 7583; Sarlat, 24 mars 1923, R. E. 8013; Narbonne, 3 novembre 1925, R. E. 8335 et sur pourvoi Cass., req. 25 janvier 1927, R. E. 8615.

ouverture les décisions judiciaires, la pratique s'est introduite de demander et d'obtenir l'assistance judiciaire pour l'enregistrement d'un jugement ou d'un arrêt obtenu dans les formes du droit commun.

Les dispositions de la loi du 10 juillet 1901 (notamment art. 17 et 18) modifiant la loi du 22 janvier 1851 sur l'assistance judiciaire, ne visent que les seules instances *introduites* avec le bénéfice de l'assistance judiciaire. Elles ne sauraient dès lors être appliquées au cas où l'assistance n'est accordée qu'en vue de l'enregistrement du jugement. D'ailleurs, non seulement l'assistance judiciaire n'a pas d'effet rétroactif (1), mais encore un bureau d'assistance judiciaire n'a nullement le pouvoir de dispenser le bénéficiaire d'un jugement obtenu sans l'assistance de l'obligation d'acquitter les droits préalablement acquis au Trésor. Par suite, l'enregistrement en débet de l'arrêt ou du jugement constitue une simple mesure de tempérament prise dans l'intérêt de l'assisté. En aucun cas, on ne saurait lui attribuer la portée d'une obligation résultant des lois sur l'Assistance judiciaire et susceptible de produire des effets de droit. En conséquence, l'Administration, nonobstant l'assistance accordée pour l'enregistrement de la décision judiciaire, conserve le droit de poursuivre le paiement des droits exigibles sur cette décision directement par voie de contrainte contre leur débiteur. En d'autres termes, le débiteur non assisté au moment où la décision judiciaire est intervenue, peut être traité comme un débiteur ordinaire du Trésor.

(1) C. Paris, 29 juin 1889, journal *La Loi* 18 août 1889.

Néanmoins, lorsque l'Assistance judiciaire est accordée pour l'exécution d'un jugement ou d'un arrêt, l'Administration, par esprit de modération, admet que cette décision peut recevoir la formalité de l'enregistrement en débet, à la condition que les greffiers consentent à comprendre les droits d'enregistrement dans un exécutoire délivré à l'Administration contre l'adversaire de l'assisté condamné aux dépens. Lorsque les greffiers se prêtent à cette procédure, deux exécutoires sont délivrés; l'un au profit de l'avoué distractionnaire, se terminant par les mots « en ce non compris les droits d'enregistrement du jugement ou de l'arrêt », l'autre au profit de l'Administration, s'appliquant à ces droits.

Il faut bien reconnaître qu'en droit, aucun texte n'autorise la remise d'un exécutoire pour le recouvrement des droits dus à l'Administration.

C'est ce que le Tribunal de Besançon a décidé par un jugement du 14 décembre 1911 (R. P. 12601) rendu dans les circonstances suivantes :

A la date du 29 juillet 1905, les consorts Hotseck avaient obtenu, dans les formes ordinaires, du Tribunal de Besançon, un jugement contre M. Faivre-Chalon, condamnant ce dernier en tous les dépens. Pour l'exécution de cette décision, les consorts Hotseck avaient sollicité l'assistance judiciaire. Ultérieurement, estimant que les poursuites entre les parties avaient été discontinuées ou suspendues pendant plus d'une année, l'Administration s'était fait délivrer, le 3 mars 1910, par le greffier du Tribunal de Commerce, un exécutoire de dépens, signifié à M. Faivre-Chalon le 17 février 1911. Celui-ci ayant considéré les poursuites

comme irrégulières et les ayant interrompues par une opposition, le Tribunal lui a donné gain de cause :

« Attendu — porte notamment le jugement du 14 décembre 1911... que la procédure... suivie (par l'Administration) est irrégulière en la forme; qu'en effet, l'Administration ne peut procéder par la voie d'un exécutoire que dans deux cas: tout d'abord lorsqu'elle agit en vertu d'un jugement au profit d'un assisté judiciaire (art. 17, I, 1901); en second lieu, dans le cas de l'art. 18 de la même loi, c'est-à-dire lorsqu'elle opère le recouvrement des frais des procédures d'exécution discontinuées depuis plus d'une année; qu'en dehors de ces deux cas, la règle impérative de l'article 64 loi frimaire doit recevoir son application;

« Or, attendu que l'espèce actuelle ne rentre dans aucun de ces deux cas; qu'en ce qui concerne l'art. 18 de la loi de 1901, cela résulte des motifs ci-dessus déduits; qu'en ce qui concerne l'art. 17 de la même loi, il suffit de remarquer que le jugement qui a motivé la perception des droits est antérieur à la décision du bureau d'assistance judiciaire;

« Attendu que c'est donc par voie de contrainte que l'Administration aurait dû procéder;

« Par ces motifs... (R., p. 12601) ».

Tout ce qui vient d'être dit au sujet de l'obligation des parties au paiement des droits sur les jugements est applicable aux sentences arbitrales qui sont assimilées à un jugement lorsque les formalités prescrites par l'art. 1020 Code procédure civile ont été remplies. De même, dans ce cas, les

droits exigibles sur les actes produits aux arbitres peuvent être réclamés, non seulement aux parties qui profitent de la décision, mais encore à tous les signataires, alors même qu'ils seraient restés étrangers à la production (Seine, 4 mars 1892, R. S. 7280).

Du fait que les greffiers ne peuvent être considérés comme ayant personnellement fait l'avance des droits, ceux-ci ne sauraient jamais être restitués à leur profit quand il y a lieu à restitution. Il semblerait logique que, dans ce cas, ils le fussent à la partie à qui profite le jugement puisqu'elle est tenue pour seule débitrice de ces droits. Toutefois, par une contradiction de l'Administration, la restitution des droits est ordonnée non seulement à la partie à qui profite le jugement, mais à toutes les parties, alors considérées comme débitrices solidaires. L'Administration justifie cette incon séquence en présumant que les droits effectivement payés par la partie profitant du jugement ont pu lui être remboursés depuis l'enregistrement du jugement par les parties adverses. Le mandat de restitution ne peut être établi au seul nom de la partie bénéficiant du jugement qu'après attestation régulière émanant de toutes les autres parties établissant que les droits payés l'ont effectivement été par la partie profitant de la décision, et ne lui ont pas été remboursés depuis. Dans la pratique, ces exigences aboutissent à laisser impayés la plupart des mandats de restitution de droits sur les jugements, jusqu'à ce qu'ils se trouvent atteints par la déchéance quinquennale (loi 29 janvier 1831, art. 9, décret du 31 mai 1862, art. 136 et suivants).

CHAPITRE II

ACTES SOUS SEING PRIVÉ MUTATIONS VERBALES

SECTION I. — PERSONNES OBLIGÉES AU PAIEMENT

Aux termes des art. 28 et 29 de la loi du 22 frimaire an VII, les droits des actes sous seing privé ou passés en pays étrangers sont acquittés avant l'enregistrement par celles des parties qui les font enregistrer. En ce qui concerne les mutations verbales, le droit est dû par le déclarant, L'art. 31 de la même loi fixe la contribution au paiement, c'est-à-dire les relations des parties entre elles.

C'est donc celui qui requiert la formalité qui doit acquitter les droits simples et même en sus liquidés par le préposé (Nérac, 17 juin 1911, R. P. 12873), alors même qu'il ne seraient pas à sa charge, sauf son recours contre le véritable débiteur de ces droits (C. civ. art. 1222). Ainsi, il a été jugé que le vendeur qui requiert l'enregistrement de l'acte de vente doit en acquitter les droits et ne peut exiger que cet acte soit enregistré immédiatement, sauf au préposé à réclamer les droits à l'acquéreur (Aix, 15 sept. 1846, J. E. 14083). Néanmoins, en vue de sauvegarder son action éventuelle en

cas d'irrégularités, l'Administration est en droit de refuser le paiement offert par toute partie qui ne se trouve pas légalement tenue de l'accomplissement de la formalité. Au cas où un tiers fait l'avance des droits dus par leur débiteur légal, on ne saurait constater ces versements par un acte contenant subrogation de ces tiers dans les droits et actions privilégiées du Trésor qui ne peuvent, à raison de leur caractère particulier faire l'objet de cessions ou de subrogations consenties par l'Administration. Les transports de l'espèce sont formellement prohibés par les règlements (D. M. 4 février 1826, Instr. adm. 1189, n° 14).

Cette subrogation peut toutefois être consentie par le débiteur des droits dans les termes de l'article 1250 § 2 du C. civ. et l'Administration peut alors intervenir à l'acte pour reconnaître que les droits ont été reçus du débiteur par les mains du tiers.

Cette question du refus du paiement ne se pose certes pas au moment même de l'enregistrement, l'Administration étant en principe tenue d'accepter le paiement des droits quelle que soit la personne de qui émane ce paiement, par application de l'article 1236 C. civil. Mais la question présente de l'intérêt au sujet des poursuites que l'Administration peut être amenée à engager, soit pour un supplément de droits, soit même pour le paiement des droits sur les actes assujettis à la formalité dans un délai déterminé, et qui sont régulièrement parvenus à sa connaissance. La jurisprudence a interprété l'art. 29 en ce sens que l'Administration peut, pour le recouvrement des droits, agir contre toutes les parties ayant figuré à l'acte, sans avoir à apprécier

cier l'intérêt ou le profit que l'une ou l'autre doit retirer du contrat (1).

On doit entendre par partie toute personne qui est intervenue à l'acte pour y stipuler et s'obliger dans un intérêt quelconque, principal ou secondaire, pourvu qu'il s'agisse d'un intérêt personnel et sans qu'il y ait lieu de distinguer si elle a figuré à l'acte comme partie principale ou seulement comme caution.

Par suite, le tiers qui comparaît à un acte et se porte fort pour les contractants, joue un rôle personnel dans les contrats et reste débiteur direct des droits, tout au moins aussi longtemps que la convention qui n'a pas été ratifiée par celui ou ceux pour le compte desquels elle avait lieu. Il semble, en effet, que la ratification des contractants décharge le porte-fort de toute obligation au paiement des droits simples et en sus (voir Seine, 26 octobre 1901, J. du Not. 1902, p. 494 et répertoire général not. 12303).

En est-il de même de celui qui se porte-fort pour un redevable au sujet de ses obligations fiscales, par exemple au cas de soumission souscrite pour reconnaître les insuffisances d'évaluation mobilières ou immobilières, ou au cas de déclaration estimative pour la perception ? (art. 16 de

(1) Cass. 25 nivôse an XI, Sirey 3.1.154; 20 mars 1839, Sirey 39.1.346; 15 mai 1848, Sirey 48.1.324; 5 janvier, 16 mars et 26 juillet 1853, Sirey 53.1.127 et 544; 11 et 19 déc. 1855, Sirey 56.1.542 et 78; 10 mars 1858, Sirey 58.1.620; 1^{er} février 1859, Sirey 59.1.928; 19 janvier 1869, Sirey 69.1.234, D. P. 69.1.355; 21 déc. 1870, Sirey 71.1.37, D. P. 71.1.87; 19 janvier 1885, Sirey 85.1.505; 19 mai 1896, Sirey 97.1.420, D. P. 97.1.77; 20 juillet 1896, Sirey 97.1.364, D. P. 97.1.243.

la loi 22 frimaire an VII). Afin d'éviter sur ce point des engagements irréguliers ne liant ni les parties ni d'ailleurs l'Administration, celle-ci exige, en effet, une déclaration souscrite par un mandataire régulier ou un porte-fort. C'est ainsi qu'il est refusé aux notaires le droit de souscrire en leur qualité, des déclarations estimatives dans les actes dont ils sont rédacteurs (sol. 30 mars 1899, R. E. 2522, J. E. 25909), à moins qu'ils ne se portent forts pour les parties (Rochefort, 15 janvier 1889, *Traité alphab. V°* décl. estimative n° 12); il en est de même pour les huissiers et les avoués (1). Donc, à défaut de ratification par les parties, l'Administration tient également, dans ces hypothèses, le porte-fort pour obligé au paiement des droits, comme s'il s'agissait d'actes et de conventions. Cette conclusion semble abusive. En effet, en se portant fort pour autrui, on n'oblige pas la personne dont on promet l'engagement; on s'oblige soi-même pour le cas où cette personne ne prendrait pas l'opération à son compte par une ratification ultérieure, expresse ou tacite. L'opération du porte-fort n'a donc, en principe, d'autre objet que de rapporter cette ratification. Faute de ratification, l'obligation du promettant se résout en dommages-intérêts. Il ne paraît donc pas que, dans ce cas, l'Administration puisse réclamer au porte-fort le paiement des droits dont il n'est pas tenu en réalité; mais, par ailleurs, aucune disposition législative ne l'autorise à substituer à sa créance d'impôt une créance en dommages-intérêts. C'est ainsi que le tribunal de Saint-Marcellin a débouté la Régie de la

(1) Avesnes, 19 février 1875, J. E. 19704; Boulogne, 5 août 1904, R. E. 3715; St-Palais, 17 juin 1911, R. E. 5426.

demande qu'elle avait dirigée contre un porte-fort en s'appuyant notamment sur le fait que l'art. 1120 du Code civil ne rend pas le porte-fort débiteur de l'obligation, mais prévoit seulement, pour le cas où elle ne serait pas ratifiée, le paiement de dommages-intérêts (jugement du 14 août 1903 paraissant inédit).

Sont également considérés comme parties, les mandataires légaux ou judiciaires des incapables. Ainsi décidé pour le tuteur (sol. adm. 27 nov. 1896, R. E. 1600). Toutefois, le mari n'est pas partie dans l'acte quand il se borne à autoriser sa femme (Seine, 20 mai 1865, R. P. 2166) ; « le mari, disent en effet MM. Aubry et Rau (V. § 472), ne devient pas, par son autorisation, partie dans le procès ou dans l'acte juridique soutenu ou passé par sa femme ». Il semble que l'application de cette règle ne doive pas être absolue et que le mari doive nécessairement être considéré comme partie dans les actes où il a autorisé sa femme, lorsque les époux sont mariés sous le régime de la communauté. Car dans ce cas, les obligations contractées par la femme peuvent être poursuivies tant sur les biens de la communauté, que sur ceux du mari (Code civ. art. 1419, Orléans, 24 mai 1905, R. E. 3919, Béziers, 8 décembre 1909, R. E. 5135).

Au contraire, les mandataires conventionnels qui ne stipulent en effet rien qui leur soit personnel, mais qui agissent au nom de leurs mandants et jouent ainsi un rôle entièrement passif, ne peuvent être tenus d'acquitter les droits d'enregistrement des actes auxquels ils ont comparu en cette qualité (Seine, 20 mai 1865, R. P. 2166). Par exemple, en cas de déclaration de command souscrite dans les conditions légales, le commandé ne peut être poursuivi

en recouvrement des droits, même dans le cas où le vendeur et le command seraient devenus insolvable (D. M. F. 12 thermidor an XII, Instr. adm. n° 290-17). Peut-être en serait-il autrement si le mandataire excédait ses pouvoirs, agissait dans une certaine limite comme *negotorium gestor* du mandant et s'était par conséquent, dans cette même limite, constitué personnellement partie au contrat. Mais pour avoir le droit d'agir contre lui, l'Administration devrait au préalable, établir qu'il a outrepassé son mandat et qu'il a figuré au contrat comme gérant d'affaires, c'est-à-dire comme partie (art. 1372 et suiv. du C. civil).

Il n'y a nulle différence à faire entre le recouvrement des droits dus lors de la formalité et les suppléments de droits dont l'exigibilité a été reconnue après l'enregistrement (1). « Attendu, porte l'arrêt du 21 décembre 1870, qu'il importe peu qu'il s'agisse d'un supplément de droits; qu'à la vérité, les notaires ne sont pas tenus des suppléments de droits réclamés après l'enregistrement de l'acte, mais que cette circonstance qui enlève sa raison d'être au recours du notaire, ne saurait par elle-même détruire le principe, en vertu duquel la Régie a le droit de s'adresser solidairement à toutes les parties qui ont figuré dans un acte purement volontaire ». Il n'y a pas non plus de distinction à établir entre les actes dont l'enregistrement est obligatoire et ceux dont l'enregistrement est facultatif.

Cette obligation au paiement de toutes les parties s'étend-

(1) Cass. req. 20 mars 1839, Sirey 39.1.346; Civ. 5 janv. 1853, D. P. 53.1.37; Civ. 10 mars 1858, Sirey 58.1.620; 1^{er} févr. 1859, Sirey 59.1.928, D. P. 59.1.54; Seine, 19 janv. 1906, R. P. 11133; Bar-le-Duc, 26 juill. 1911, R. P. 13576; La Flèche, 4 avril 1922, R. E. 7681-2.

elle également alors que l'une ou plusieurs d'entre elles ne sont intéressées qu'à l'une des dispositions seulement de l'acte ? On rappelle en effet, à ce sujet, qu'un acte est parfois passible de plusieurs droits distincts comme contenant plusieurs dispositions indépendantes les unes des autres. L'obligation solidaire résulte, en l'espèce, du principe qui défend de syncoper l'enregistrement (1). Il a été décidé que le droit d'obligation exigible à raison d'une disposition indépendante contenue dans un partage, peut être réclaté à toutes les parties ayant figuré à l'acte et non pas seulement à l'héritier débiteur (Seine, 19 février 1852, J. N. 14635). Toutefois, le même tribunal a jugé, le 16 juin 1900 (R. E. 2491), que les diverses parties ayant concouru à un acte ne sont obligées solidairement qu'au paiement des droits afférents aux dispositions qui les intéressent, à l'exclusion des droits afférents à celles qui leur sont étrangères.

Le tribunal d'Evreux (24 avril 1847, J. E. 14239) avait déjà décidé dans le même sens que si un acte de vente d'immeuble renferme une obligation de sommes à laquelle l'acquéreur est demeuré étranger, le droit d'obligation ne saurait être réclaté à ce dernier. La jurisprudence est donc sur ce point assez flottante.

Au contraire, s'il s'agit d'un supplément de droit et que ce supplément ne soit exigible que pour une disposition indépendante de l'acte, le paiement n'en pourra être réclaté qu'à la partie intéressée et non aux autres signataires,

(1) Voir Cass. 7 nov. 1821, 25 juin 1828, Instr. adm. n° 282, § 10, 19 nov. 1834, Sirey 35.1.157, Dalloz 35.1.15.

la solidarité entre toutes les parties ayant cessé en même temps que le motif tiré de l'indivisibilité de la perception qui lui sert de base (1). Mais il y a naturellement obligation solidaire entre les parties intéressées (Saint-Etienne, 6 janvier 1842, J. E. 12917).

En principe, les droits ne sauraient être réclamés à ceux qui n'ont pas figuré aux actes sous seing privé. Par un arrêt du 2 mai 1837 (Sirey 37.1.389), la Cour de Cassation a décidé que dans le cas où une quittance est donnée au débiteur sans sa participation, l'Administration n'est pas fondée à agir contre lui pour le recouvrement du supplément de droits exigibles sur cette quittance. Mais en matière d'actes sous seing privé unilatéraux renfermant une disposition profitant à un tiers, les auteurs et la jurisprudence admettent que l'Administration a, pour le recouvrement des droits dont l'acte est passible, une action contre celui ou ceux auxquels profite la disposition (Championnière et Rigaud, tome IV, n° 3842, Dalloz n° 5143). Il y a en effet présomption en faveur de l'Administration que la partie bénéficie de l'acte et tant que subsiste cette présomption, elle sert de base à l'action en recouvrement. Ainsi, l'Administration a une action non seulement contre le débiteur qui a signé une reconnaissance unilatérale, mais encore contre le créancier qui l'a utilisée en cédant ses droits (1). Pour pouvoir échapper à cette obligation au paiement, la

(1) Vitré, 31 déc. 1895, J. E. 24931; Seine, 16 juin 1900, R. P. 9870; La Flèche, 4 avril 1922, R. E. 7681.

(2) Cass. 2 mai 1815, Sirey 1815.1.318; Orléans, 16 déc. 1846, J. E. 14152; Caen, 3 juin 1913, R. E. 6002, J. D. N. 31203.

partie doit faire la preuve qu'elle n'entend pas profiter de l'acte.

Les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort, sont bien, au premier chef, des actes unilatéraux profitant à des tiers. Nous avons dit précédemment que l'obligation de payer les droits exigibles sur ces actes, incombe aux héritiers, légataires et donataires, à leurs tuteurs et curateurs, et aux exécuteurs testamentaires.

Ces droits ont été considérés, ainsi que dans l'ancienne législation fiscale (voir Bosquet, tome IV, p. 209), comme une charge de la succession (Cass., 24 octobre 1810, J. E. 3767). L'Administration en a conclu qu'ils pouvaient être réclamés sans distinction, aux héritiers institués comme aux héritiers légitimes, alors même que ces derniers ne profiteraient pas du testament, du moment où ils n'ont pas renoncé à la succession et sa thèse a été sanctionnée par la jurisprudence (1). Le jugement de Bagnières (25 juillet 1877) déclare notamment que la loi « ne distingue pas le cas où les héritiers du testateur ne retireraient aucun avantage du testament, ni le cas où ils renonceraient à l'utilité de ce testament; qu'ils sont tenus d'en payer les droits par cela seul qu'ils sont héritiers du testateur, et qu'ils ne peuvent s'affranchir de cette obligation qu'en renonçant à la succession même du testateur et non pas seulement à l'utilité du testament ». Cette opinion est combattue par M. Demante (Principes de l'enregistrement n° 796) parce que, dit-il, on ne comprendrait pas que l'héritier légitime fût débiteur

(1) Tulle, 18 avril 1853, J. E. 15617; St-Dié, 15 déc. 1848, D. P. 49.5.160 n° 36; Bagnières, 25 juill. 1877, J. E. 20519.

de l'impôt à raison d'un acte qui le dépouille et dont il peut ignorer l'existence (1). De même, les droits peuvent être réclamés aux légataires ou donataires universels ou à titre universel sans que l'Administration soit tenue d'établir qu'ils ont profité du testament ou qu'ils en connaissent l'existence (Cass., 26 février 1823, J. E. 7443; Montpellier, 26 décembre 1870, J. N. 20231). « Attendu, porte l'arrêt du 26 février 1823, que l'obligation n'est point subordonnée à la preuve que le légataire a connu le testament et qu'il en a fait usage; que, au contraire, d'après la seule existence du testament, le légataire est, par rapport à l'enregistrement de cet acte, légalement présumé vouloir en profiter jusqu'à ce qu'une renonciation formelle de sa part au legs qui y est contenu, vienne détruire cette présomption légale... ». L'Administration ne saurait s'arrêter à la clause par laquelle le testateur aurait déchargé de tous frais ses légataires ou donataires universels ou à titre universel. (D. E., V^o Testaments, n^o 187; en sens contraire, T. A., même mot, n^o 60).

Les légataires particuliers ne peuvent être tenus qu'aux seuls droits exigibles sur leurs legs, conformément aux dispositions de l'art. 1016 du Code civil, bien que le testament soit passible d'autres droits, le droit fiscal devant tenir compte des exceptions introduites par le législateur civil. Les droits qui, dans cette hypothèse, seraient exigibles sur d'autres dispositions du testament, sont dus par les héritiers.

Conformément au principe déjà exposé, l'obligation dont les héritiers, légataires ou donataires sont tenus en ce qui

(1) Voir, en ce sens, Nîmes, 17 juin 1856. D. P. 57.2.129.

concerne le paiement des droits sur les testaments, s'applique non seulement aux droits liquidés par le préposé lors de la formalité, mais encore aux droits supplémentaires dont l'exigibilité serait ultérieurement reconnue. Au contraire, les tuteurs, curateurs et exécuteurs testamentaires tenus également au paiement des droits liquidés au moment de l'enregistrement, ne le sont pas des suppléments de droits (Caen, 31 janvier 1868, R. P. 2954).

D'autre part, chacune des parties ayant figuré à un acte sous seing privé, dont il est fait usage, est redevable des droits exigibles sur cet acte, encore bien qu'elle soit restée étrangère à sa production pour ce qui est des actes produits matériellement devant les tribunaux (art. 47 loi 22 frimaire an VII), ou en cours d'instance (art. 57 loi 28 avril 1816 (1)).

Mais, en cette hypothèse, le Trésor a, de plus, une action contre les auteurs de la production, et cette action résulte virtuellement de l'art. 23 de la même loi qui, en leur imposant l'obligation de faire enregistrer les actes sous seing privé avant l'usage, les rend par là-même débiteurs de l'impôt. Il y a solidarité pour le paiement, d'une part, entre toutes les parties ayant coopéré à la production, et d'autre part, entre toutes celles ayant figuré à l'acte produit. Mais il ne saurait y avoir solidarité entre les parties à l'acte et les auteurs de la production étrangers à la convention puisqu'ils sont tenus au paiement à des titres différents. Il n'existe en effet aucun texte qui les vise ensemble et les englobe dans une seule et même disposition. L'auteur ou les

(1) Voir Cass. 18 déc. 1882, Sirey 84.1.86, Dalloz périod. 83.1.397; 20 juill. 1896, Sirey 97.1.364, D. P. 97.1.243; 8 déc. 1902, Sirey 1904.1.97, D. P. 1903.1.257.

auteurs de la production sont donc débiteurs des droits, quand bien même ils ne seraient pas parties à l'acte (1).

De même, les droits sur les actes sous seing privé annexés à des actes publics sont dus tant par les parties à l'acte public que par les signataires de l'acte sous seing privé, quand bien même ces derniers seraient étrangers à l'acte public (2). Et cette obligation s'étend non seulement aux droits liquidés au moment de la présentation de l'acte à la formalité, mais encore aux suppléments de droits dont l'exigibilité viendrait à être ultérieurement reconnue. Il semble toutefois que la prétention de l'Administration sur ce dernier point soit excessive. La Régie soutient, en effet, que toutes les parties ayant figuré à un acte étant solidaires pour le paiement, cette solidarité doit s'étendre à tous les droits dus, sans distinguer entre les actes annexés et l'acte public lui-même. L'Administration arrive ainsi à fondre en un seul les deux actes, de façon à avoir comme débiteurs sans distinction pour l'un comme pour l'autre acte, toutes les parties ayant figuré à l'un d'eux. Logiquement, avec un tel système, le supplément de droits qui serait exigible sur l'acte public, pourrait alors être réclaté à toute partie ayant figuré à l'acte sous seing privé annexé, encore qu'elles fussent étrangères au premier acte. Une telle conséquence suffit à juger cette prétention. Aussi bien, la partie qui a soumis à la formalité l'acte sous seing privé annexé et a

(1) Cass. 18 déc. 1882 précité; Seine, 28 avril 1909, R. P. 12024; 18 avril 1910, R. P. 12237; 26 juill. 1910, R. P. 12286.

(2) Seine, 9 janv. 1885. R. P. 6435; Cass. civ. 19 janv. 1885, Sirey 85.1.505, D. P. 85.1.321

payé les droits réclamés sur cet acte, a rempli vis-à-vis du Trésor toutes les obligations que lui impose l'art. 29 de la loi du 22 frimaire an VII. N'ayant pas été partie à l'acte sous seing privé annexé et ne l'ayant pas signé, elle est fondée à prétendre qu'elle se trouve, en ce qui concerne le supplément de droits reconnu exigible, dans une situation analogue à celle d'un notaire contre lequel l'Administration ne peut exercer aucune action pour le paiement des droits supplémentaires. La jurisprudence n'a d'ailleurs pas suivi l'Administration sur ce point. C'est ainsi qu'il a été jugé que le supplément de droits exigible sur un acte sous seing privé annexé à un acte notarié, ne pouvait être réclamé à la partie qui a figuré à l'acte notarié, mais qui est étrangère à l'acte sous seing privé. (Le Châtre, 14 août 1890, J. E. 23673).

Le fait que pour des actes limitativement désignés (voir art. 98-99-100 et 101 Code Enreg.), certaines parties sont autorisées à déposer l'acte sans aucun versement des droits, ne saurait porter aucune atteinte au principe invoqué par l'Administration de la solidarité de toutes les parties pour le paiement. En dispensant en effet le déposant du versement immédiat des droits, la loi reconnaît implicitement par ce fait même qu'il est constitué débiteur solidaire de ces droits. Le dépôt exonère la partie déposante de son amende personnelle, mais laisse subsister sa solidarité avec toutes les parties contractantes vis-à-vis de l'Administration.

En d'autres termes, l'action de l'Administration n'est pas éteinte mais seulement suspendue. Par suite, en cas d'insolvabilité des non-déposants, la partie déposante peut être contrainte au versement des droits exigibles, et comme

toujours en cette matière, la solidarité s'étend au paiement des droits supplémentaires qui viendraient à être réclamés ainsi qu'à celui des droits fractionnés, quand l'acte, de par sa nature, peut jouir de ce bénéfice. Ainsi, lorsque, à la réquisition du preneur, le paiement des droits exigibles sur un bail à durée fixe a été fractionné par périodes triennales, le bailleur, bien qu'il soit resté étranger à la réquisition, n'en reste pas moins tenu solidairement avec le preneur, au paiement des droits afférents aux périodes subséquentes (Montauban, 16 mars 1883, J. E. 22.222).

Enfin, en ce qui concerne les actes sous seing privé non enregistrés et assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé (acte emportant transmission de propriété d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles ou de propriété de fonds de commerce, ou constatant des conventions synallagmatiques) l'Administration a toujours soutenu qu'elle avait également action contre toutes les parties conformément aux art. 29 et 30 de la loi 22 frimaire an VII. Toutefois, la jurisprudence décida primitivement que le Trésor ne pouvait avoir, pour les droits de l'acte non enregistré, d'autres débiteurs que celles des parties à la charge desquelles l'impôt devait définitivement retomber, et d'ailleurs désignées par l'article 31 (1).

En d'autres termes, l'art. 31 n'avait pas pour but exclusif de régler les obligations des parties entre elles et pouvait également être invoqué pour déterminer leurs obligations à l'égard du Trésor, ainsi que nous l'avons déjà vu précédem-

(1) Cass. 26 oct. 1813, Sirey 1815.1.73; 12 mars 1817, Sirey 1817.1.209; 12 janv. 1822, Sirey 1822.1.208.

ment pour les actes judiciaires. Mais ce système aboutissait à priver l'administration de débiteurs dans certains cas, tel par exemple, celui d'une quittance délivrée par le créancier en l'absence du débiteur. D'après l'art. 31 le recouvrement des droits ne pouvait être poursuivi que contre le débiteur seul. Or, ce recouvrement était impossible, puisque le débiteur n'avait pas comparu à l'acte. La Cour fut donc, dans cette espèce, amenée à autoriser le recouvrement contre le créancier, nonobstant les termes de l'art. 31 (voir Cass. 2 mai 1837 précité). De ce fait, l'art. 31 se trouvait écarté pour déterminer les parties que pouvait poursuivre l'Administration. Il fut reconnu qu'il ne réglait que la contribution au paiement et que seul l'art. 29, invoqué par l'Administration réglait la question de l'obligation au paiement (Cass. 20 mars 1839, Sirey 1839.1.35). La thèse de l'Administration que toutes les parties sans distinction sont solidairement débitrices de l'impôt a, par suite, été confirmée par la jurisprudence.

Cette solidarité entre les parties existe alors même que l'un des contractants aurait déclaré prendre les droits à sa charge exclusive (Guelma, 22 nov. 1900, J. E. 26271). Les stipulations contraires entre les parties contractantes ne peuvent, en effet, porter atteinte à la solidarité qui les lie vis-à-vis du Trésor (Le Mans. 5 juin 1902, R. P. 10377). Certes, l'art. 31 loi 22 frimaire an VII permet aux contractants de mettre à la charge de l'un d'eux le paiement des droits et, dans ce cas, c'est celui qui est ainsi désigné qui les doit supporter définitivement. Mais cette clause ne peut servir qu'à régler le recours des parties entre elles (Béziers,

19 juin 1878, R. P. 5116), et n'est pas opposable à l'Administration (1).

Comme conséquence de cette solidarité, les droits remboursables soit par suite d'une erreur de fait, soit par suite d'événements postérieurs, sont restitués à toutes les parties contractantes. La restitution ne peut être ordonnée au profit d'une seule de ces parties que si celle-ci établit régulièrement qu'elle a fait l'avance des droits et que ces droits ne lui ont pas été remboursés par les autres contractants depuis l'enregistrement de l'acte.

SECTION II

NATURE JURIDIQUE DE L'OBLIGATION AU PAIEMENT

Les parties contre lesquelles l'Administration peut exercer son action étant ainsi déterminées, il convient d'examiner la valeur de cette thèse de la solidarité soutenue par l'Administration (2) pour l'obligation au paiement de tous les droits d'enregistrement proprement dits, alors que la loi n'a formellement attaché cette solidarité qu'au paiement des droits de mutation par décès (art. 32 loi 22 frimaire

(1) La clause fréquente actuellement stipulant que l'acte ne recevra pas la formalité et que les droits seront supportés par celle des parties qui donnera lieu à l'enregistrement, est illicite et de nul effet car elle a pour motif déterminant la volonté d'enfreindre la loi d'impôt. Si donc, malgré cette stipulation, l'un des contractants dépose l'acte au receveur, il ne peut être poursuivi par l'autre contractant qui a été obligé de payer les droits (Lyon, 7 mars 1885, J. E. 22624).

(2) Voir Insurr. adm. 1967, § 6; 1896, § 12; 2019, § 7; 2070, § 5 et 6; 2137, § 9; 2160. § 3.

an VII). Pour tous les autres droits, en effet, aucun texte n'indique que les redevables en seront tenus solidairement envers le Trésor. Le législateur se borne à énoncer qu'ils devront être acquittés par les parties (art. 29). Or, aux termes de l'art. 1202 Code civil, la solidarité ne se présume point. Pour les besoins du Trésor, on arrive donc à étendre la solidarité en dehors des dispositions expresses des textes.

Mais l'Administration soutient que la solidarité bien que non exprimée dans la loi, n'en existe pas moins virtuellement, car les redevables de l'impôt sont obligés à une même chose, de manière que chacun puisse être contraint pour la totalité, et que le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier. Or, tel est précisément le caractère de la solidarité (art. 1200 C. civ.).

La solidarité passive a pour résultat de faire considérer chacun des débiteurs pris séparément comme engagé envers le créancier d'une manière aussi complète et absolue que s'il était seul débiteur. D'autre part, les co-débiteurs solidaires étant tenus les uns pour les autres et chacun pour tous au total de la dette, sont réputés par cela même dans leur rapport collectif avec le créancier, se représenter réciproquement les uns les autres (Aubry et Rau, 4, p. 27 et 29; Baudry-Lacantinerie et Barde, Obligations, tome II, n° 1213). «Il y a, dit M. Laurent, deux éléments dans l'obligation solidaire, on ne peut les expliquer que par un double principe. D'une part, il y a plusieurs co-débiteurs, ce qui implique autant de liens qu'il y a de personnes obligées; d'autre part, la dette est unique puisque tous les co-débiteurs doivent une seule et même chose et la doivent pour le tout. Il y a donc tout ensemble un lien multiple

et unité de dette. Il y a un lien multiple parce qu'il y a plusieurs co-débiteurs, mais le lien ne se divise pas entre eux : chaque co-débiteur est tenu de toute la dette comme s'il était seul obligé. Voilà la première face de notre principe. L'unité de dette fait que ces divers liens n'en forment qu'un seul, de sorte que les divers co-débiteurs sont considérés comme ne formant qu'une même personne, un même débiteur, en ce sens qu'ils sont tenus les uns pour les autres et chacun pour tous au total de la dette (tome XVII, n° 294) ».

Un grand nombre de tribunaux ont, à la suite de l'Administration, qualifié ainsi la dette des contribuables.

De ce que toutes les parties ayant figuré dans un acte sont indistinctement obligées envers le Trésor au paiement des droits auxquels cet acte donne ouverture, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'elles soient solidaires. Les parties sont tenues des droits non pas solidairement, mais *in solidum*; et par suite, les effets secondaires de la solidarité, notamment ceux énoncés dans l'art. 1206 du Code civil, ne peuvent être appliqués. Plusieurs décisions de tribunaux l'ont reconnu. C'est ainsi qu'un jugement du tribunal de Lyon du 8 mars 1861 auquel l'Administration a acquiescé, a décidé que les poursuites exercées par la Régie contre l'une des parties pour le paiement des droits, n'interrompaient pas la prescription à l'égard des autres (R. P. 1584, J. E. 17470, J. N. 17292).

Aussi bien, aucun arrêt de la Cour de Cassation n'a sanctionné la thèse du Trésor en ce sens que la Cour n'a jamais invoqué les principes de l'obligation solidaire pour reconnaître que chaque partie pouvait être tenue de la tota-

lité des droits. Dans les motifs des arrêts intervenus sur cette question de l'obligation au paiement, elle déclare : « que le droit d'enregistrement frappant sur les actes et non sur les personnes est indivisible comme les actes eux-mêmes » (arrêt du 7 nov. 1821), ou bien encore « que le paiement ne peut être morcelé, mais doit être fait avant l'enregistrement pour la quotité entière dudit droit; que la quittance du droit entier d'enregistrement doit être mise sur l'acte enregistré aussitôt que le droit est payé et que la quittance doit exprimer la date de l'enregistrement, le folio du registre, le numéro et la somme des droits payés et perçus, ce qui exclut toute idée de paiements partiels et de plusieurs quittances successives; qu'enfin, un acte ne peut être enregistré pour une partie et non pour une autre » (arrêt 19 nov. 1834, Sirey 35.1.157) (1).

La Cour préfère attribuer à l'impôt le caractère d'une obligation indivisible, et en se fondant sur cette indivisibilité, elle peut reconnaître au Trésor le droit qu'il réclame d'actionner toutes les parties (art. 1222 Code civil). En d'autres termes, la Cour substitue la théorie de l'indivisibilité à celle de la solidarité.

Quelles sont les conséquences de l'une et de l'autre de ces théories ?

Si l'obligation des parties est solidaire, l'acte qui interrompt la prescription à l'égard de l'un des co-débiteurs solidaires, l'interrompt à l'égard de tous, et réciproquement l'interruption de la prescription par un créancier solidaire

(1) Dans le même sens, 23 février 1836, Sirey 36.1.225; 21 déc. 1870, Sirey 70.1.37; 20 juill. 1896, Dalloz 97.1.243.

profite à tous ses co-créanciers (Code civil art. 1199 et 2249). Mais l'interpellation faite à l'un des héritiers d'un débiteur solidaire n'interrompt pas la prescription à l'égard de ses co-héritiers et ne l'interrompt à l'égard des autres co-débiteurs solidaires que pour la part dont cet héritier est tenu. (Aubry et Rau, tome II, § 215).

Si au contraire, l'action du Trésor tient à l'indivisibilité de la dette, elle subsistera avec le même caractère contre leurs héritiers et chacun d'eux sera tenu du tout (Code civil art. 1223 et 1224).

Par ailleurs, en admettant l'indivisibilité de l'impôt, il convient de préciser s'il s'agit de l'indivisibilité *natura* (Code civil art. 1217), et *contractu* (Code civil art. 1218) ou au contraire de l'indivisibilité *solutione* (1) : les deux premières diffèrent de la troisième en ce que celle-ci échappe à l'application de l'article 2249 du Code civil. Si donc, l'obligation d'acquitter le droit d'enregistrement est seulement indivisible *solutione*, le Trésor devra, pour interrompre la prescription, interpellé tous les débiteurs.

En vue d'éviter cette conséquence, et pour permettre l'application de l'art 2249 du Code civil on a soutenu que

(1) Rappelons succinctement que la doctrine distingue :

a) l'indivisibilité *natura*, quand l'objet de l'obligation n'est pas susceptible de divisions matérielles ou intellectuelles ;

b) l'indivisibilité *contractu*, lorsque le rapport sous lequel l'engagement est considéré ne permet pas de la diviser, encore qu'il soit divisible par sa nature ;

c) l'indivisibilité *solutione*, s'il résulte de la nature même de l'engagement ou de l'intention des parties que la dette ne peut s'acquitter partiellement.

l'obligation au paiement de l'impôt est indivisible *contractu*, parce que ce paiement ne saurait être scindé, puisque les droits doivent être versés au Trésor avant toute formalité et sans que les parties puissent en atténuer ni en différer le paiement pour quelque motif que ce soit (art. 28 loi 22 frimaire an VII).

Cette raison n'est pas déterminante, puisque ce principe est commun aux deux indivisibilités *contractu* et *solutione*.

Pour attribuer le caractère d'indivisibilité *contractu* à l'obligation de payer les droits d'enregistrement, il faut rappeler que les lois constitutives du droit d'enregistrement sont des statuts réels, c'est-à-dire des dispositions qui régissent les faits juridiques eux-mêmes, abstraction faite des contractants (rapprocher avis Conseil d'Etat 3 février 1819, Instr. adm. n° 170 — sur l'art. 38 de la loi du 22 frimaire an VII — voir ci-après chapitre IV), et que par conséquent il ne convient pas de considérer les contribuables pour juger de la conservation de la créance. C'est la convention qui est atteinte dans son indivisibilité, et par suite, l'impôt qui la frappe doit être également indivisible. « L'impossibilité de syncoper la perception, enseignent Championnière et Rigaud, résulte naturellement de l'impossibilité d'assurer la date d'une partie sans assurer celle de toutes car la formalité de l'enregistrement donnée à un acte, produit nécessairement son effet à l'égard de toutes les clauses qu'il contient ».

Nous avons vu dans l'introduction que c'était en effet un principe de l'ancien droit qu'il n'est pas possible de donner la formalité à une partie de l'acte et d'en excepter une autre partie (cf. Bosquet, v° Acte sous seing privé, 1,

p. 53). S'il en était autrement, et comme tout acte enregistré a satisfait à la formalité, il s'ensuivrait que certaines dispositions seraient exemptes de fait de l'enregistrement encore bien qu'elles y fussent expressément assujetties par la loi (cf. Instr. adm. n° 34). Mais aucune disposition de la loi du 22 frimaire an VII ne pose ce principe ou ne le sanctionne. On ne saurait d'ailleurs prétendre qu'elle le sous-entend puisque, sous l'empire même de l'art. 7 de cette loi « lorsqu'un jugement contenant plusieurs dispositions dont les unes le rendaient sujet à l'enregistrement sur la minute et les autres seulement sur l'expédition, le droit ne pouvait être exigé que pour les dispositions sujettes à l'enregistrement sur la minute, sauf à percevoir le droit pour les autres dispositions sujettes à l'enregistrement sur l'expédition lorsque cette expédition serait requise » (1). Comment, dans ces conditions, soutenir le principe de l'indivisibilité de la formalité et, par suite, du paiement des droits ? Mais, dira-t-on, cet art. 7 a été abrogé par l'art. 32 de la loi du 28 avril 1816. Certes : mais il n'en reste pas moins que la loi du 22 frimaire an VII méconnaît ce principe supposé de l'indivisibilité de paiement. Actuellement encore, en cas d'usage par acte public en France d'un acte sous seing privé ou public passé à l'étranger ou dans des Colonies ou protectorats où l'enregistrement n'a pas été établi, ces actes devraient acquitter le droit entier au tarif édicté par la loi française (cf. art 23 et 42 loi 22 frimaire an VII, art. 72 et 150 Code Enreg.). Or, l'Administration

(1) Avis du Conseil d'Etat du 8 juillet-5 août 1809, IV^e série, Bull. 242, Instr. adm. n° 452.

admet que la formalité peut être donnée non plus à l'acte entier, mais aux seules clauses dont il est fait usage (Sol. 19 octobre 1892, J. E. 24031, R. E. 364; 20 octobre 1899, R. S. 9766). Si, ultérieurement, il est fait usage d'autres clauses, il y aura encore perception fragmentaire. En d'autres termes, là encore, le paiement de l'impôt n'est pas indivisible.

En admettant même que l'obligation au paiement des droits d'enregistrement soit indivisible, pourquoi la loi organique aurait-elle explicitement édicté entre les co-héritiers une obligation solidaire pour l'acquittement de l'impôt ? On ne saisit pas le but de cette disposition. En effet, le principe de l'indivisibilité eût produit des effets plus étendus que celui de la solidarité, ne fût-ce même qu'au sujet du paiement des pénalités. Cette objection a été prévue, et on a répondu que cette solidarité entre co-héritiers n'est que la déduction et l'application à un cas particulier, du principe général de l'indivisibilité; le législateur a, par cette disposition, voulu consacrer une conséquence nécessaire de ce principe (voir Demante, n° 661). Ainsi, la solidarité bien que restreinte aux co-héritiers, serait la consécration formelle de la théorie implicite de l'indivisibilité du paiement, conséquence de l'indivisibilité de la formalité.

Certes, au point de vue du paiement, l'obligation indivisible produit le même effet que l'obligation solidaire, encore bien que, en matière d'obligations indivisibles, le débiteur, actionné en paiement de toute la dette, soit autorisé à demander un délai pour appeler en cause ses co-débiteurs afin d'empêcher qu'une condamnation au total ne soit prononcée contre lui (art. 1225 C. civ.), ce que ne pourrait faire

le co-débiteur solidaire (cf. également art. 1205 C. civ., — dans ce sens, Aubry et Rau, t. IV, p. 50; Demolombe, Des Contrats, t. III, p. 475). Mais sous les autres rapports, on ne peut dire que la solidarité stipulée ne soit que l'application du principe de l'indivisibilité. L'art. 1219 Code civil, déclare au contraire: « La solidarité stipulée ne donne point à l'obligation le caractère d'indivisibilité ».

Par ailleurs, en cas de supplément de droits exigibles sur un jugement (voir Cassation civile 20 nov. 1889, Sirey 90.1.353) et aussi pour les droits (Evreux, 24 avril 1847, J. E. 14239; Seine, 16 juin 1900, R. E. 2491), et suppléments de droits (Vitré, 31 déc. 1895, J. E. 23931; La Flèche, 4 avril 1922, R. E. 7681) exigibles sur les actes sous seing privé contenant des dispositions indépendantes, etc..., la jurisprudence qui, nous l'avons vu, n'est pas encore parvenue à dégager des principes certains sur la question, n'accorde d'autre débiteur à l'Administration que la partie intéressée. Si donc l'on soutient que l'indivisibilité résulte de la nature même de l'obligation qui n'est pas susceptible de division à raison de la nature de la prestation qu'elle a pour objet, comment expliquer alors que la nature de cette obligation varie, et soit indivisible ou divisible selon l'époque ou le moment de l'accomplissement de cette prestation ?

En réalité, cette obligation au paiement s'analyse en une dette de somme d'argent, par conséquent en une obligation divisible (voir Cassation 14 juin 1887, D. 88.1.19). Logiquement, il s'agirait donc bien plutôt d'une indivisibilité de paiement — *individuum solutione tantum* — comme dit Dumoulin — qui concerne l'exécution de l'obligation et non l'obligation elle-même. La dette ne peut s'acquitter partiel-

lement (art. 1221 5° Code civil). Elle produit tous les effets de l'obligation divisible, sauf en ce qui concerne le paiement. Mais justement, sur ce point, non seulement l'art. 2249 du Code civil n'est pas applicable, ainsi que nous le disions, mais le paiement ne peut pas être fait divisément par les héritiers du débiteur.

On se trouve donc obligé de revenir à la thèse de l'obligation indivisible *contractu*. L'Administration peut ainsi ne poursuivre qu'un seul des contractants, et cette action suffit pour interrompre la prescription à l'égard des autres. De même si l'un des redevables est libéré par la prescription, tous les autres peuvent s'en prévaloir pour repousser l'action du Trésor.

En fait, nous avons vu qu'aucune disposition de la loi organique non plus que des lois subséquentes, ne pose le principe ainsi invoqué, de l'indivisibilité de l'enregistrement, qui n'est que la survivance d'un axiome de l'ancien droit. Cette thèse de l'indivisibilité *contractu* n'est édifiée que pour donner une apparence juridique à une règle pratique de commodité. Il serait en effet difficile, sinon impossible, de liquider les droits sur les actes dans la limite du profit personnel que chaque contractant en retire, et de faire une exacte répartition des droits incombant aux divers débiteurs de l'impôt. Par ailleurs, l'Administration serait ainsi amenée à multiplier les frais de procédure. Là encore, il ne s'agit donc que de facilités données au Trésor en vue du recouvrement des droits d'enregistrement.

CHAPITRE III

SUCCESSIONS

Le droit de mutation par décès est dû chaque fois qu'il y a mutation, c'est-à-dire dessaisissement par mort du propriétaire des biens en faveur d'un vivant, et cela alors même qu'il ne se présenterait personne pour recueillir la succession, le dessaisissement qui constitue la mutation ne s'en effectuant pas moins, puisqu'il est impossible de concevoir que la propriété des biens demeure sur la tête d'une personne décédée. En conséquence, l'Administration a, pour le paiement de ce droit, une action, soit contre les héritiers ou leurs représentants, s'il s'en présente pour recueillir l'hérédité, soit, dans le cas contraire, sur les biens qui, dans l'économie de la loi, sont constitués débiteurs à défaut d'héritiers. Ce principe que le Trésor a deux débiteurs : les héritiers d'abord, et à leur défaut, c'est-à-dire s'il n'y en a pas de connus ou, ce qui revient au même, si les héritiers connus sont insolvables, les biens héréditaires, a été nettement affirmé par deux arrêts très remarquables de la Chambre civile de la Cour de Cassation des 23 juin 1857 (Sirey 57.1.401) et 2 juin 1869 (Sirey 69.1.326, D. P. 69.1.428).

Au lieu d'une garantie pour le recouvrement des droits, l'Administration en a deux.

Ainsi, les droits de mutation par décès tout de même que la taxe successorale, constituent à la fois une dette de la succession et une dette personnelle des successeurs.

SECTION I

DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

D'après l'article 104 (ancien art. 32 loi 22 frimaire an VII) du décret du 28 décembre 1926, les héritiers, donataires ou légataires sont tenus d'acquitter les droits et ne peuvent se soustraire à cette obligation qu'en renonçant régulièrement à la succession avant tout acte d'addition d'hérédité, quand bien même cette renonciation intervient après l'expiration du délai légal imparti pour souscrire la déclaration de succession (Cass. 23 frimaire an II). L'Administration n'a pas à se préoccuper du point de savoir si les héritiers, donataires ou légataires ont, ou non, fait acte d'addition d'hérédité, s'ils sont ou ne sont pas investis de la saisine; enfin, s'ils ont ou non obtenu la délivrance de leur legs. Ainsi que le fait observer M. Naquet (Traité des droits d'enregistrement, 2^e édit., n° 790) « l'ouverture de la succession a pour conséquence légale directe d'investir les successeurs du droit qu'ils tiennent du défunt indépendamment de toute acceptation. Cette investiture est immédiate et se produit au profit de tous les successeurs, sans distinguer selon qu'ils ont ou qu'ils n'ont pas la saisine, selon qu'ils ont la qualité d'héritiers ou celle de légataires

ou de donataires éventuels. Ce n'est pas, sans doute, que l'acceptation des successions soit obligatoire — nul n'est héritier qui ne veut — mais elle a lieu de plein droit, sous la condition résolutoire de la renonciation ultérieure des appelés. D'autre part, puisque les héritiers sont présumés accepter la succession jusqu'à preuve du contraire, ils doivent subir toutes les conséquences de cette position et sont tenus d'acquitter les droits de mutation par décès ».

Ces principes ont été consacrés par une jurisprudence constante. Il a été décidé, notamment, que l'Administration n'a pas à démontrer à l'appui de son action en paiement l'acceptation de la succession par les héritiers (Cass. 7 mars 1842, D. P. 42.1.143; Seine, 21 avril 1914, J. E. 29344). Toutefois, le fait par un successible ou un légataire, de payer les droits de mutation réclamés n'emporte pas *ipso facto* acceptation de la succession, si cette acceptation ne peut s'induire d'aucun autre acte ou ne résulte d'une manifestation expresse et non équivoque du débiteur en acquittant l'impôt. Si donc un supplément de droit vient ultérieurement à être reconnu exigible, le successible ou le légataire, bien qu'ayant précédemment acquitté les droits sur la déclaration, ne saurait être poursuivi s'il se trouve avoir régulièrement renoncé depuis à l'hérédité. La pratique administrative est dans ce sens.

Il n'y a pas à distinguer entre l'héritier pur et simple et l'héritier bénéficiaire (Baugé, 28 oct. 1902, R. E. 5231; Seine, 25 nov. 1913, R. P. 13184), « attendu, porte ce dernier jugement, qu'il est constant que les droits de mutation dus sur une succession constituent une dette personnelle de celui qui est appelé à la recueillir; que cette obligation

pèse sur tous les héritiers indistinctement quelle que soit leur qualité sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les héritiers purs et simples et les héritiers bénéficiaires ».

Le bénéfice d'inventaire, en effet, n'ôte pas aux héritiers bénéficiaires leur qualité d'héritiers et n'empêche pas, que par les effets de la saisine, la transmission des biens ne se soit opérée sur leur tête ; ces derniers sont tenus, alors même que l'hérédité n'aurait pas de fonds disponibles (Cass. 1^{er} février 1830, Instr. administr. 1320 § 5 ; Cass. civ. 23 juin 1857, deux arrêts D. P. 57.1.233 et 242 ; Seine, 8 mars 1910, J. E. 27980 et 25 nov. 1913, R. P. 1384 (1)).

De même l'héritier ayant cédé ses droits successifs à un tiers puisqu'ainsi il fait acte d'héritier et que, d'autre part, le tiers n'étant pas héritier personnellement, ne peut être tenu au paiement des droits. Ainsi, lorsqu'un légataire universel, saisi en l'absence d'héritiers à réserve, cède à l'unique héritier non réservataire, moyennant un prix déterminé, tous ses droits afin que ledit héritier appréhende seul la succession, le légataire n'en demeure pas moins tenu au paiement des droits de mutation par décès sur les biens composant son legs. (Cass. Req. 25 févr. 1914, D. P. 1921.1.190).

Le nu propriétaire est seul tenu d'acquitter les droits de mutation par décès sur la valeur en toute propriété des biens tombant sous l'application de l'art. 45 de la loi

(1) Vis-à-vis destiers, si l'actif de la succession était insuffisant ou non encore réalisé, l'héritier bénéficiaire est subrogé légalement pour ce qu'il a payé de ses deniers personnels, aux droits et privilèges du Trésor. (C. Bordeaux, 15 février 1849, Sirey 49.2.536 ; C. Paris, 1854, Sirey 54.2.752).

13 juillet 1925 qui a établi une présomption légale de transmission par décès à l'égard des biens appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'une des personnes visées par la loi, c'est-à-dire à l'un de ses héritiers, légataires ou personnes interposées. Ces biens sont en effet censés être transmis non pas à tous les héritiers proportionnellement à leurs droits, mais au nu propriétaire seul. Les créanciers d'un héritier renonçant au préjudice de leurs droits et autorisés en justice à accepter la succession de leur débiteur en son lieu et place (art. 788 C. civ.) sont assujettis vis-à-vis de l'Administration aux mêmes obligations que l'héritier. Enfin, du fait que l'héritier *ab intestat* ne peut renoncer pour partie seulement à la succession qui lui est échue (cf. Aubry et Rau, VI, § 613, 1^o), le renonçant reste tenu, malgré sa renonciation partielle, du droit de mutation par décès sur la totalité de la succession ou de la part lui revenant dans cette succession.

La loi assimile les légataires et donataires aux héritiers; chacun d'eux, quelle que soit la nature du titre qui l'appelle à recueillir tout ou partie de la succession, doit payer de ses deniers personnels, les droits afférents à l'émolument qui lui échoit, sans que l'Administration ait à prouver que le donataire ou légataire est envoyé en possession ou doit profiter de son legs. Il n'y a pas à distinguer, quant à cette obligation au paiement, entre les légataires saisis de plein droit et ceux soumis à la demande en délivrance (Seine, 25 mars 1893, R. P. 8067; Dijon, 17 déc. 1918, J. E. 30741). « Attendu, porte le jugement du tribunal de la Seine du 25 mars 1893, que la loi du 22 frimaire an VII en imposant aux héritiers l'obligation de faire dans un délai de six mois,

la déclaration des biens qui leur sont échus, ne fait aucune distinction entre les légataires saisis de plein droit et ceux qui sont obligés de demander la délivrance ; qu'il en résulte que dès qu'un legs existe, celui en faveur de qui il a été fait devient, s'il n'y a pas régulièrement renoncé, débiteur des droits auxquels la mutation donne ouverture, bien qu'il n'ait pas encore obtenu la délivrance dont la demande lui est imposée, sans avoir à considérer les causes du retard apporté dans cette délivrance, ni l'effet définitif de la disposition testamentaire ». C'est dire que les légataires désignés sont obligés au paiement alors même qu'une action en nullité aurait été intentée contre le testament (1) ou nonobstant toute contestation entre le légataire particulier et le légataire universel ou les héritiers (Montpellier, 20 mai 1861, R. P. 1500). « Attendu, porte ce dernier jugement, que c'est vainement que la dame B... allègue pour excuse de son retard à s'acquitter, l'impossibilité où elle se serait trouvée jusqu'ici d'obtenir la délivrance de son legs, dont l'efficacité lui serait contestée par les légataires universels... qu'une semblable excuse ne saurait être accueillie puisqu'elle ne tendrait à rien moins qu'à renverser de fond en comble toute l'économie de la loi fiscale, qui n'a subordonné les droits du Trésor ni à l'acceptation des legs, ni à leur délivrance effective, mais qui a voulu que les légataires fussent soumis au paiement des droits de mutation par le seul effet de la

(1) Blois, 5 décembre 1848, D. P. 49.5.173 ; Seine, 8 août 1850, J. E. 15036-4 ; Seine, 7 juillet 1866, J. E. 18276-2 ; Grenoble, 4 décembre 1878, G. E. 20997 ; Bordeaux, 9 décembre 1891, R. E. 52 ; Seine, 12 juin 1912, R. E. 5675 et sur pourvoi Req. 25 février 1914, Siray 1917.1.176, Dalloz p. 1921.1.190.

saisine légale ». Le bénéficiaire d'un legs rémunératoire est tenu des droits sur ce legs, la loi fiscale ne faisant aucune différence entre les legs, suivant qu'ils présentent pour le tout ou pour partie seulement le caractère d'une libéralité (Valogne, 3 janv. 1850, J. E. 14893; Le Mans, 6 février 1913, paraissant inédit). Il en est de même des bénéficiaires de legs verbaux lorsqu'ils sont reconnus et exécutés par les héritiers du défunt (Cassation 19 déc. 1860, Sirey 61.1.370, D. P. 61.1.17). Enfin, la condition résolutoire affectant un legs particulier, ne saurait dispenser l'héritier ou le légataire universel du paiement de l'impôt dont il n'est pas personnellement tenu (Cass. civ. 9 août 1871, D. P. 71.1.314; 29 octobre 1895, D. P. 96.1.453). Spécialement, les biens légués aux départements, aux établissements publics ou d'utilité publique, ainsi qu'aux communes dont la personnalité morale ne diffère pas de celle des départements, restant jusqu'au jour où l'autorité compétente a autorisé leur acceptation (dans tous les cas où cette autorisation est nécessaire), la propriété des légataires universels grevés, comme des héritiers, ceux-ci sont donc redevables des droits sur ces legs comme sur les biens qui leur sont dévolus.

De même que l'héritier *ab intestat*, le légataire universel ne peut, en l'absence d'héritiers réservataires, renoncer partiellement à son legs. Il reste donc obligé au paiement des droits sur la totalité de son legs qu'il a répudié pour partie (Remirement, 23 novembre 1899, J. E. 25812).

Par contre le legs universel — lorsqu'il existe des héritiers à réserve — peut faire l'objet d'une renonciation partielle — (cf. Cass. 12 mai 1897, Sirey 98.1.193). Les legs à titre universel et les simples legs particuliers sont égale-

ment considérés comme divisibles. « Considérés en eux-mêmes, les legs sont divisibles, à moins qu'ils n'aient pour objet une chose indivisible » (Laurent, t. XIII, n° 552). Et cet auteur ajoute : « Nous ne connaissons aucun principe, sauf la volonté du testateur, qui défende d'exercer divisément un droit divisible » (dans le même sens Pandectes françaises. Voir Donation et testaments. N° 8700. Rapp. Demolombe, t. V, n° 381). Par conséquent, les légataires à titre universel ou les légataires particuliers, lorsque la chose léguée est divisible et que le testateur n'a point manifesté une intention opposée, peuvent n'accepter qu'une partie de leur legs et renoncer au surplus. Ils ne seront tenus au paiement des droits que sur les biens ayant fait l'objet de leur acceptation partielle et non sur la totalité du legs (cf. Cass. 8 juillet 1874, Sirey 74.4.492, D. P. 74.1.457).

Par ailleurs, peu importe que les droits de mutation par décès aient été mis à la charge de l'hérédité par une clause spéciale du testament, conformément à l'art. 1016 Code civil. Ce dernier article ne règle que les rapports du légataire avec la succession et ne peut faire échec à l'action du Trésor public telle qu'elle a été réglée par l'art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII (1). L'incidence légale de l'impôt ne peut, en effet, être modifiée par les particuliers.

Par suite, les héritiers, légataires ou donataires mineurs, sont donc obligés, comme les majeurs, au paiement de l'impôt (Seine, 2 mai 1849, D. P. 49.5.172, n° 68). S'ils sont

(1) Chaumont, 8 avril 1885, R. P. 6555; Seine, 27 juillet 1908, R. P. 11802; Dijon, 17 décembre 1918, J. E. 30741; Semur, 29 septembre 1920, R. E. 7818; Nice, 26 octobre 1922, R. E. 7838.

émancipés, ils sont directement obligés au paiement des droits puisque le mineur émancipé peut souscrire seul la déclaration (art. 481 C. civil). Dans le cas contraire, ce sont les tuteurs qui sont tenus de faire l'avance des droits simples. C'est une obligation qui leur est personnellement imposée par la loi (art. 27 loi 22 frimaire an VII). A la vérité, on avait tenté d'établir une distinction suivant qu'il existait ou non des fonds disponibles appartenant aux mineurs ; dans le premier cas les tuteurs ne pouvaient être personnellement contraints au paiement du droit simple, alors qu'ils l'étaient dans le second (Cass. 25 oct. 1808, J. E. 3608 ; 1^{er} déc. 1812, J. E. 4489). Mais pour appliquer aux tuteurs la pénalité du demi-droit en sus, l'Administration se trouvait donc dans l'obligation d'établir que la tutelle présentait des fonds disponibles suffisants pour le paiement de l'impôt en temps utile, et cette preuve difficile tendait à compromettre le recouvrement de l'impôt. L'Administration repoussa donc cette distinction première, et à sa suite la jurisprudence décida qu'en tout état de cause, les tuteurs étaient directement tenus de faire l'avance des sommes nécessaires au paiement de l'impôt, et pouvaient être poursuivis sur leurs biens personnels, la loi n'ayant jamais subordonné en ce qui les concerne l'obligation de souscrire la déclaration à l'existence de fonds disponibles. Il est de principe, en effet, que l'on ne doit pas distinguer là où la loi ne distingue pas (Bordeaux, 10 févr. 1857, J. N. 16127 ; Seine, 12 juill. 1873, R. P. 3874 ; Toulouse, 13 déc. 1877, R. P. 4943 ; Nancy, 20 mai 1891, R. P. 7662). « Attendu, porte ce dernier jugement, que l'accomplissement de (la) formalité (de la) déclaration, sanctionnée par une pénalité

à la charge personnelle du teneur n'est... nullement subordonnée à l'existence ou à la disponibilité de fonds appartenant aux mineurs; que la dame G... peut donc, soit pour les droits simples, soit pour les droits doubles, être poursuivie tant en son nom personnel que comme tutrice de ses enfants mineurs ». D'autre part, les tuteurs sont débiteurs personnels des amendes de retard comme des droits en sus dus pour omission ou insuffisance (art. 39 loi 22 frimaire an VII; D. M. F. 7 juin 1808, Instr. 386 § 34; Seine, 6 févr. 1856, J. E. 16254). Par suite, pour accomplir les prescriptions de la loi dans le cas où le patrimoine du mineur ne renferme aucun denier disponible, les tuteurs se trouvent dans la nécessité, soit de se faire autoriser à emprunter pour le compte des mineurs les sommes nécessaires au paiement des droits, soit de faire eux-mêmes l'avance des droits simples, sauf à s'en récupérer ultérieurement à la différence des pénalités de retard et droits en sus qu'ils doivent supporter personnellement lorsqu'ils sont encourus. Par conséquent, non seulement les tuteurs ne peuvent employer en frais de tutelle la somme qu'ils ont payée pour les pénalités, mais l'Administration reste sans action sur les biens du mineur pour le recouvrement de ces pénalités si le tuteur est insolvable. Toutefois, la pénalité de retard cesse de courir à compter du jour où ils se trouvent affranchis de l'obligation de souscrire la déclaration, c'est-à-dire du jour de la majorité du pupille (Sol. adm. 15 sept. 1919, Instr. adm. 3670 § 26).

Les mêmes règles s'imposent aux curateurs, que la loi assimile aux tuteurs, qu'il s'agisse de curateurs des héritiers, donataires ou légataires, par exemple le curateur au

ventre (Code civ. 393, Demante 813), et aussi tout au moins au début, aux curateurs aux successions vacantes. (Cass. 18 nivôse an XII, Instr. ad. 290, D. M. F. 28 floréal an IX). Car, bientôt, pour ces derniers, une distinction relative à l'existence ou à l'absence de fonds disponibles de l'hérédité et que la jurisprudence avait justement repoussée en ce qui concerne les tuteurs, fut au contraire admise en leur faveur (Cass. 29 avril 1807, Teste-Lebeau, V. Succ. vacantes n° 10, 3 déc. 1839, J. E. 12444; Tours, 14 mars 1862, D. P. 63.3.30) et consacrée par l'Administration (Instr. 2598, p. 22). En cas de successions vacantes « le curateur représente l'hérédité, être moral non encore personnifié dans un héritier connu... il y a alors mutation ou transmission de propriété du défunt à l'hérédité qui est tenue dès lors du paiement des droits » (arrêt Cass. 23 juin 1857 précité). Ainsi, le curateur ne peut être personnellement poursuivi: l'impôt de mutation n'étant point sa dette personnelle est acquitté sur l'actif liquide de la succession. Mais lorsqu'il existe dans la succession des fonds disponibles suffisants, le curateur encourt personnellement la pénalité en cas de déclaration tardive (Seine, 1^{er} juillet 1913, R. E. 5898). Le curateur à une hoirie vacante n'est donc débiteur de la pénalité de retard qu'en cas de négligence de sa part. De même que le tuteur, il ne peut employer en frais de curatelle la somme qu'il a payée à ce titre et l'Administration n'a aucune action contre la succession vacante pour ce recouvrement.

Doit-on assimiler aux tuteurs et aux curateurs le père ou le mari administrateur légal ?

L'Administration a d'abord repoussé cette assimilation, les art. 27 § et 39 de la loi du 22 frimaire an VII ne parlant

que des tuteurs et des curateurs (cf. Sol. 16 janvier 1868, D. P. 69.5.180). D'ailleurs, le dernier de ces articles est compris dans le titre VI de la loi se rapportant aux pénalités et édicte les droits et demi-droits en sus: il ne peut, en raison même de son caractère pénal, être étendu par analogie ni au mari, ni au père administrateur légal, puisqu'ils n'y sont point dénommés (cf. Trib. Sarreguemines, 14 mars 1858, rapporté dans la solution précitée). Telle est également l'opinion de M. Demante (II, 815) (1).

La Cour de Cassation s'en est également tenue à l'interprétation littérale des textes et a refusé de comprendre le mari parmi les administrateurs désignés par les art. 27 § 2 et 39 de la loi du 22 frimaire an VII (cf. Cass. civ. 10 novembre 1874, Sir. 75.1.132 et note, D. P. 75.1.115). Aussi bien, les pouvoirs du mari comme chef de la société conjugale résistent-ils à toute assimilation avec ceux qui dérivent de la tutelle.

La question doit être, par identité de motifs, résolue dans le même sens, en ce qui concerne le père administrateur légal. Et c'est d'ailleurs ainsi que l'a justement décidé le Tribunal de Bellac par un jugement du 4 août 1881 (R. P. 5813). Entre le tuteur et le curateur et le père administrateur légal, il y a également en droit des différences sensibles. Pour n'en citer que deux, d'une part l'administrateur légal n'est point soumis à l'hypothèque légale du pupille et, d'autre part, il peut prendre à bail ou acheter des biens du mineur.

Toutefois, l'Administration revenant sur sa solution de

(1) En sens contraire, Whal, *Droit fiscal* (II, n^{os} 333 et 733).

1869, tente de faire prévaloir l'assimilation du mari ou du père administrateur légal avec le tuteur et curateur. Elle soutient que, dans l'intention du législateur, les mots tuteur et curateur ont été pris dans leur sens général pour signifier tous les représentants légaux des personnes incapables. D'ailleurs, les droits dus sur une succession échue à la femme commune en biens constituent une dette mobilière qui entre dans le passif de la communauté. Par suite, l'obligation d'acquitter le droit simple et le cas échéant la pénalité de retard incombe personnellement au mari (Hazebrouck, 5 décembre 1885, J. E. 22594; Saint-Mâlo, 14 janvier 1893, R. E. 416).

Certes: toutefois dans cette hypothèse, le mari est tenu au paiement des droits en vertu des obligations qui lui sont imposées par la loi civile et non par la loi fiscale. Quant au père administrateur légal, l'Administration a également fait juger que l'art. 39 de la loi du 22 frimaire an VII était énonciatif et non limitatif, contrairement au principe de l'interprétation restrictive des lois fiscales (1). Le Tribunal de Bordeaux (3 avril 1922) et sur pourvoi, la Chambre des Requêtes (11 février 1925) ont résolu la question dans ce sens (cf. D. P. 1927.1.17 et note de M. Pilon).

Ce dernier arrêt, en opposition avec celui rendu le 10 novembre 1874 par la Chambre Civile, ne saurait donc terminer la controverse qui reste ouverte en doctrine comme en jurisprudence. On ne peut admettre une solution différente pour le mari administrateur légal des biens de

(1) Cf. Belley, 8 mars 1890, J. E. 23467; Seine, 1^{er} février 1902, R. E. 3390; Béziers, 14 mai 1904, R. E. 3758.

sa femme et pour le père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs.

D'autre part, l'administration légale et la tutelle sont des institutions différentes qu'on ne saurait assimiler en droit fiscal alors qu'elles ne peuvent l'être en droit civil auquel il convient de se référer dans le silence de la loi fiscale. Enfin, la loi ne parle que des tuteurs : on ne saurait étendre par analogie les obligations qui leur sont imposées en leur qualité aux administrateurs légaux, d'autant que l'interprétation par analogie, à la différence de l'interprétation extensive, est interdite en droit fiscal (Gothot, Cours de droit fiscal, 2^e édit., t. 1, p. 6; Pilon, Note sous Dalloz 1927.1.17 et Principes n^o 43; Wahl, t. I, n^o 67). Toutefois il convient de noter que les « administrateurs légaux » sont nommément désignés comme personnellement responsables, au même titre que les tuteurs et curateurs, des pénalités correctionnelles et fiscales édictées par la loi du 18 avril 1918 (art. 7-8 et 13) pour les affirmations frauduleuses, les dissimulations, omissions et inexactitudes commises dans les déclarations de succession. Par « administrateurs légaux », il faut évidemment entendre le père administrateur des biens de ses enfants mineurs, et le mari administrateur légal des biens de sa femme. Le père et le mari sont donc débiteurs personnels et directs des pénalités prévues par cette loi, mais uniquement pour ces pénalités.

L'Administration cherchant toujours à étendre le nombre de ses débiteurs, avait également tenté d'assimiler l'exécuteur testamentaire à un curateur. Mais la jurisprudence a repoussé cette assimilation (Marseille, 25 juillet 1867, R. P. 2597).

Le syndic de faillite ne peut non plus être, sur ce point, assimilé au curateur et tuteur, et n'encourt personnellement aucune pénalité pour le retard qu'il pourrait apporter au paiement des droits de mutation par décès dus par le failli encore qu'il puisse être personnellement poursuivi en paiement de ces droits (Cassation 28 juillet 1851, Sirey 51.1.761, D. P. 51.1.233) puisqu'ils constituent une dette de la faillite. Par contre, de ce fait même que le syndic est un simple administrateur au nom de la masse du patrimoine du défunt, il ne saurait être obligé au paiement des droits de mutation par décès dus sur la succession du failli. Ou ce dernier avait des héritiers seuls débiteurs de l'impôt, ou bien les héritiers ont renoncé ou encore il ne s'en est présenté aucun : dans ce cas, l'Administration ne peut poursuivre le recouvrement de l'impôt que contre le curateur qu'elle pourra d'ailleurs faire nommer à cette succession vacante (Rouen, 16 mai 1876, J. E. 20523; Châlon-sur-Saône, 8 juillet 1887, J. E. 23103).

Pour les droits de mutation exigibles soit après la déclaration régulière d'absence, soit après la prise de possession de fait des biens de l'absent, les débiteurs des droits sont les héritiers présomptifs du présumé absent, ses légataires et toutes les parties intéressées (art. 115 Code civil) ayant qualité pour requérir l'envoi en possession (art. 40 loi 28 avril 1816), c'est-à-dire suivant l'opinion généralement admise par les civilistes, toutes celles qui ont sur le patrimoine de l'absent des droits subordonnés à la condition de son décès (Demolombe, tome II, n° 59; Laurent, tome II, nos 157 et 158; Aubry et Rau, 5^e édition, tome I^{er} § 151, p. 915; Hue, tome I^{er}, n° 412; Baudry-Lacantinerie et Hou-

ques-Fourcade, tome I^{er}, n° 1093), telles par exemple, l'époux, le donataire par contrat de mariage (Demolombe, tome II, n° 59), l'ascendant donateur dans le cas de l'art. 747 Code civil, le donateur avec clause de retour au cas de décès du donataire, l'enfant naturel reconnu.

SECTION II

TAXE SUCCESSORALE

Antérieurement à la loi du 31 décembre 1917, l'impôt établi sur les transmissions par décès ne consistait qu'en un droit de mutation dont le taux variait suivant le degré de parenté de l'héritier, donataire ou légataire avec le défunt. Sous ce régime, l'imposition était la même pour une part successorale d'une importance déterminée, soit que cette part fût recueillie par un enfant unique, soit qu'elle représentât l'émolument du bénéficiaire dans une succession dévolue à plusieurs enfants.

On songeait cependant à faire entrer en ligne de compte pour le calcul de l'impôt, la composition des familles, et la question était posée depuis longtemps devant le Parlement (voir notamment séance du 5 mars 1908, Chambre Débats, p. 1031). Cette préoccupation a été réalisée par l'institution de la taxe successorale édictée par l'art. 10 de la loi 31 décembre 1917, modifié par l'art. 29 de la loi 25 juin 1920 qui porte « Sont applicables à la taxe établie par le présent article, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès... ». La taxe successorale constitue donc simplement

une modalité de la graduation des droits de mutation par décès en tenant compte du nombre des enfants du défunt. En d'autres termes, l'impôt de mutation par décès se décompose actuellement en deux taxes : l'une commune à toutes les successions (art. 30 loi 25 juin 1920) et l'autre spéciale aux successions des personnes ne laissant pas quatre enfants au moins (deux enfants depuis la loi du 29 déc. 1929 art. 12). La seconde taxe a donc, malgré la dénomination particulière qui lui est donnée, le même caractère que la première à laquelle elle s'ajoute et dont elle suit le sort. La taxe successorale constitue donc à la fois une dette de la succession (Instr. adm. 3670 § 24) et une dette personnelle des successeurs universels ou à titre universel. Car les débiteurs de la taxe ne sont plus, comme pour les droits de mutation par décès, les héritiers, donataires ou légataires (art. 32 loi 22 frimaire an VII). Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel (art. 105 du décret 28 déc. 1926 C. enr.) qui sont donc seuls tenus de l'acquitter. Il convient de préciser à ce sujet que l'Administration considère comme la Cour de Cassation (Cass. civ. 19 juin 1895, Sirey 95.1.336, D. P. 95.1.470) et contrairement à la doctrine (Aubry et Rau, 7 § 714; Demolombe, 21 n° 586; Baudry-Lacantinerie et Colin, 2, 2397) et à la jurisprudence de la majorité des Cours d'Appel (Cour Rennes, 15 janv. 1880, D. P. 82.1.114; Cour Amiens, 15 nov. 1892, D. P. 93.2.314), que le bénéficiaire d'un legs d'usufruit portant sur l'ensemble ou sur une quotité de la succession est un légataire à titre universel ; il est donc tenu au paiement de la taxe afférente à son émolument. Le conjoint survivant appelé à recueillir

l'usufruit de la succession en vertu de l'art. 767 C. civil est donc un successeur à titre universel ; à ce titre, il est tenu au paiement de la taxe. Quand l'usufruit de l'époux survivant est converti en une rente viagère (art. 767, alinéa 10, code civil), l'époux survivant conserve sa qualité de successeur à titre universel et reste tenu, comme tel, au paiement de la taxe successorale. La doctrine et la jurisprudence s'accordent en effet à reconnaître que la conversion de l'usufruit légal du conjoint survivant en une rente viagère constitue une opération de partage. Comme l'expriment les *Pandectes Françaises* (V^o Successions n^o 1533) « le conjoint avait, avant la conversion, un droit héréditaire et réel d'usufruit ; mais ce droit était indivis, indéterminé en ce sens qu'il ne pouvait se fixer que par le partage. La conversion aboutit à ce résultat de déterminer d'une manière précise et de limiter ce droit ; ...elle peut, en d'autres termes, s'analyser en une attribution de tout l'usufruit aux héritiers du conjoint moyennant une soulte qui est le paiement de la rente » (cf. *Huc*, t. 5, n^o 138 ; *Défrénois*, *Rép. gén. not.* 1891, p. 6846 ; *Wahl*, note *Sirey* 94.2.24 ; *Baudry-Lacantinerie et Wahl*, t. I, n^o 865 ; *Seine*, 12 décembre 1902 motifs. *Instruct. Administr.*, n^o 3122 § 4).

Lors de la conversion de son usufruit en une rente viagère, l'époux survivant a donc la qualité de co-partageant, et comme le légataire particulier n'a pas cette qualité, il faut admettre que le conjoint reste, après la conversion de son usufruit, successeur à titre universel et que, par suite, il demeure tenu au paiement d'une fraction de la taxe successorale proportionnelle à la valeur fiscale de la rente qu'il recueille. Il en est affranchi au cas où il est appelé non pas

en vertu de l'art. 767, mais seulement comme légataire particulier ; ainsi lorsque le conjoint est uniquement bénéficiaire d'une assurance sur la vie contractée par le défunt, il n'est pas tenu au paiement de la taxe. Sous ces réserves, tout ce qui a été précédemment exposé relativement au paiement des droits de mutation par décès, s'applique, *ipso facto*, au paiement de la taxe successorale.

Les légataires particuliers sont ainsi affranchis de tout paiement de la taxe. Est considéré comme légataire particulier le nu propriétaire d'un bien dont l'usufruit appartenait au défunt (art. 45, loi 13 juillet 1925), lorsque ce nu propriétaire n'est pas en outre héritier, donataire ou légataire universel ou à titre universel. Mais chaque successeur universel étant tenu au paiement de la taxe, non pas en proportion de la valeur imposable des biens effectivement recueillis par lui en cette qualité, mais en proportion de la fraction de l'hérédité pour laquelle il représente le défunt, il résulte que si un héritier est institué légataire particulier, même de la quotité disponible, il n'est tenu de la taxe que dans la proportion de ce qu'il recueille à titre d'héritier, mais non pas à titre de légataire. Ainsi, dans une succession où le défunt laisse pour héritiers sept neveux, et pour légataires particuliers quatre d'entre eux, la taxe est à la charge des héritiers pour un septième. De même, il n'y a pas lieu de tenir compte de la présomption légale de transmission par décès établie par l'art. 45 de la loi du 13 juill. 1925 pour accroître la part du nu propriétaire dans cette taxe, au cas où il serait également successeur universel (R. M. F. à M. Georges Bureau, député, R. E. 10.324-20).

La clause d'un testament mettant à la charge des légat-

taires particuliers le paiement de la taxe successorale en proportion de l'émolument qu'ils sont appelés à recueillir dans l'actif héréditaire, n'est pas opposable à l'administration et ne peut avoir d'effet qu'entre les successibles (1). Légalement, le Trésor n'a d'autres débiteurs que les successeurs universels qui sont tenus de verser l'intégralité de la taxe successorale exigible sur l'ensemble de la succession tant pour leur part héréditaire que pour l'émolument des légataires particuliers ou des bénéficiaires d'assurance sur la vie (voir R. M. F., *J. Offic.* 30 nov. 1924, Débats parlementaires Chambre, p. 4.000) (2).

Si le légataire universel ayant à sa charge le paiement des divers legs particuliers est légalement exempt du paiement de la taxe — tel par exemple une commune ou établissement public — il n'est exempté de la taxe successorale que pour la fraction de l'hérédité qu'il recueille personnellement et effectivement ; il doit par contre, supporter la partie de la taxe correspondante aux legs particuliers qui n'en sont pas exemptés (dans ce sens, Trévoux, 26 janv. 1925, R. E. 8.215 ; Bourg, 5 juin 1925, R. P. 15.657) confirmés l'un et l'autre par deux arrêts de la Cour de Cass. ; Req. 27 déc. 1927, R. P. 16.030).

Le Tribunal de Lyon avait décidé le 18 sept. 1924 (R. P. 14.588), dans la même hypothèse que l'établissement public

(1) Fontenay-le-Comte, 12 déc. 1923, J. E. 32791 ; C. Limoges, 29 juill. 1926, J. E. 33361.

(2) Toutefois en ce qui concerne non plus l'obligation au paiement de la taxe, mais le calcul des droits exigibles, l'administration accepte de déduire du montant des legs particuliers la fraction de la taxe qui en vertu du testament est due pour ces legs.

légataire universel à charge de legs particulier, ne devait la taxe ni sur l'émolument net recueilli par lui, ni sur le montant des legs particuliers à sa charge, mais le jugement a été annulé par arrêt de la Cour de Cass. du 19 mars 1928 (Cass. civ. 19 mars 1928. Sir. 28.1.375, R. E. 8.872).

La jurisprudence semble donc bien fixée sur ce point. Si les personnes morales dont il s'agit sont uniquement légataires à titre particulier, l'Administration considère que l'exemption de la taxe (art. 16, loi du 31 déc. 1917), leur demeure acquise (R. M. F. à M. Courtial, député, R. E. 7.383-17). Ce qui revient logiquement à dire que ce sont dans cette hypothèse les héritiers, donataires ou légataires universels qui pâtissent de la faveur de l'exemption, puisqu'ils sont tenus d'acquitter la taxe sans recours contre ces légataires à titre particulier.

L'art. 10 de la loi du 31 déc. 1917 avait également réglé la contribution au paiement de la taxe en ouvrant un recours aux héritiers et légataires universels contre les autres ayants droit qui étaient tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. Il convient de noter que l'art. 29 de la loi du 25 juin 1920 a supprimé ce recours et dispensé les donataires et légataires à titre particulier de toute participation à cette taxe. Par suite, pour les successeurs universels, la contribution se confond avec l'obligation. Il peut donc arriver que des legs particuliers importants réduisent l'émolument de l'héritier non réservataire ou des légataires universels au point de ne pas même suffire au paiement de la taxe exigible. Les successeurs universels n'avaient alors d'autres ressources que de renoncer ou d'accepter sous bénéfice d'inventaire, pour faire

réduire les legs particuliers, et encore dans ce dernier cas, cette réduction ne pouvait s'exercer que jusqu'à concurrence de la fraction de taxe excédant leur émolument, de telle sorte que l'obligation au paiement de l'impôt aboutissait à réduire à néant leur part héréditaire. Il faut, dans cette hypothèse, combiner les dispositions de l'art. 29, loi 25 juin 1920 avec celles de l'art. 19 loi 3 août 1926 (art. 105 et 294 du décret 28 déc. 1926), qui a institué un maximum de perception, portant à la fois sur la taxe successorale et les droits de mutation (Inst. 3911 § 5) ; ce maximum est de 25 % en ligne directe et entre époux ; de 35 % en ligne collatérale et de 40 % entre parents au-delà du quatrième degré et autres personnes non parentes. Si donc les legs particuliers absorbent la totalité de l'actif net héréditaire et que les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel ne recueillent aucun émolument dans la succession, la taxe successorale n'est pas exigible et ne peut, dès lors, être perçue (voir R. M. F. à M. d'Audiffret-Pasquier, député, n° 8151, J. O. Chambre, 24 avril 1930, p. 2207). Si au contraire, malgré l'importance des legs particuliers, un émolument revient aux successeurs universels, ceux-ci ne sont obligés que dans la limite des maxima indiqués ci-dessus et le surplus de la taxe tombe en non-valeur.

Si par ailleurs, l'actif revenant aux héritiers se trouve, par suite de l'existence de legs particuliers, insuffisant pour le paiement de la taxe successorale et qu'en conséquence les héritiers renoncent à la succession, la taxe ne peut être remise à la charge des légataires particuliers sous forme d'une réduction de leurs legs (R. M. F. à M. Berquet, député, J. O. 18 janv. 1928, Chambre, Débats, p. 109) même

en invoquant l'art. 51 de la loi 13 juillet 1925 stipulant qu'en cas de renonciation à succession, les droits à percevoir doivent être au moins égaux à ceux dont aurait été tenu le renonçant s'il avait accepté, et qui, d'après l'opinion généralement admise, ne concerne que les droits de mutation par décès proprement dits.

Indépendamment des successibles, le Trésor peut, dans certaines hypothèses nettement délimitées, avoir des tiers pour débiteurs des droits. Mais il est de règle que, pour tous ces cas, l'Administration ne poursuit ces tiers qu'autant que le recouvrement des droits simples et, s'il y a lieu, des pénalités exigibles, n'a pu être amiablement obtenu des héritiers et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas de poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor (Instr. adm. 3051).

Sous cette réserve, peuvent donc être personnellement tenus au paiement des droits, les sociétés, compagnies, agents de change et autres intermédiaires « détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte » (art. 15 loi 25 févr. 1901), et n'en ayant pas adressé la liste à l'Administration. Il en est de même des banquiers, établissements de crédit et autres dépositaires qui, ayant ouvert un compte indivis ou collectif avec solidarité, ont négligé de remettre à l'Administration la liste des titres, sommes ou valeurs dont ce compte était crédité lors du décès de l'un des déposants (art. 7 loi du 31 mars 1903). Il n'y a pas à distinguer entre les sociétés françaises et les succursales françaises des sociétés étrangères. A défaut de limitation dans la loi, il semble que les dits intermédiaires puissent être poursuivis pour la totalité

des droits exigibles sur la succession et non pour les seuls droits afférents aux titres et valeurs détenus ou déposés ou aux sommes portées au crédit du compte.

Au contraire, les banques et autres locateurs de coffres forts en cas d'ouverture irrégulière de coffre après décès (loi 18 avril 1918), de même que toute personne ayant ouvert ou fait ouvrir irrégulièrement un coffre, peuvent également être tenus au paiement des droits. Mais leur obligation sur ce point est limitée aux droits dus sur la valeur des biens contenus dans le coffre comme s'ils constituaient le seul actif imposable de la succession.

Les compagnies d'assurances sur la vie sont soumises à une disposition analogue. Aux termes de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, il leur est loisible de se libérer, sans justification préalable du paiement ou de la non-exigibilité des droits de mutation par décès, des sommes, rentes ou émoluments par elles dus aux bénéficiaires du contrat ayant leur domicile de fait ou de droit en France, autre que le conjoint survivant et les successibles en ligne directe ascendante ou descendante. Mais dans ce cas, elles sont obligées de retenir pour la garantie du Trésor et de conserver jusqu'à la présentation du certificat du receveur, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur l'émolument de l'assurance. La somme à retenir ainsi par la Compagnie ne comprend que le droit simple liquidé comme si l'assurance représentait le seul élément imposable de la succession. Si les bénéficiaires, fussent-ils l'époux du défunt ou son héritier en ligne directe, sont domiciliés à l'étranger, les Compagnies sont tenues de surseoir à tous versements sous peine d'être personnellement tenus au paiement des droits

de mutation par décès simples et en sus. De même, les dépositaires ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs mobilières dépendant d'une hérédité dévolue à des successibles domiciliés hors de France quels qu'ils soient, même le conjoint survivant et l'héritier en ligne directe, ne peuvent se libérer ou se dessaisir des valeurs détenues, qu'au vu du certificat prévu par l'art. 15 loi de 1901 à moins qu'ils préfèrent mettre en réserve pour la garantie du Trésor, une somme égale au montant de l'impôt calculée sur ces biens. Enfin, la même règle est applicable à tout acquéreur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce situé en France, et dépendant d'une succession dévolue à un ou plusieurs héritiers légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit (loi 16 avril 1930, art. 20). Si l'acte d'acquisition a été reçu par un notaire, ce dernier est solidairement responsable avec les acquéreurs des droits et pénalités.

Toutes ces dispositions accusent nettement la tendance du législateur à garantir le recouvrement des droits dus au Trésor en étendant indéfiniment le nombre des débiteurs.

Outre ces premières garanties, le Trésor en a formellement obtenu une autre dans la solidarité de certains des successibles.

SECTION III

SOLIDARITÉ DES CO-HÉRITIERS

Le deuxième alinéa de l'art. 104 du décret du 28 déc. 1926 (ancien art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII) déclare que « les co-héritiers seront solidaires ». Cette disposition rapprochée du même alinéa du même article qui impose

l'obligation du paiement aux héritiers, donataires et légataires, a permis de conclure que la solidarité n'a été édictée que pour les co-héritiers et ne saurait être étendue aux légataires universels ou à titre universel et aux légataires particuliers. Le texte paraît en effet formel.

L'Administration a cependant soutenu (Instruction n^{os} 239 et 386, § 26), qu'encore que les légataires ne soient pas solidaires avec les héritiers pour le paiement des droits, les légataires universels étaient solidaires entre eux : seuls, les légataires à titre universel et particuliers ne l'étaient pas. Cette doctrine a d'ailleurs été défendue par M. Demante (exposé des principes de l'enregistrement, 2^e édition, n^o 661) (1), les légataires universels étant vis-à-vis les uns des autres de véritables co-héritiers solidaires, et l'Administration l'a faite prévaloir (Bourgoin, 14 août 1847, J. E. 14365; Bordeaux, 20 févr. 1857, J. E. 16539). Mais la jurisprudence a discuté la thèse ainsi présentée et l'a résolue contrairement aux prétentions du Trésor. Quels que soient les points de ressemblance existant entre l'héritier et le légataire universel, on ne peut soutenir que ces derniers soient des co-héritiers dans le sens légal du mot et par conséquent qu'ils rentrent dans l'application du texte de l'art. 32. S'il est vrai d'ailleurs que les légataires universels soient assimilés aux co-héritiers par l'article 32, il s'ensuit, forcément, qu'ils sont solidaires non seulement entre eux, mais encore avec ces héritiers. C'est là une conséquence logique et inévitable du système. Or, l'Administration n'a osé aller jusque-là, et a reconnu dans ses instructions précitées, que

(1) Cette thèse est abandonnée dans la 3^e édition de l'ouvrage.

cette solidarité n'existait pas. La thèse de l'Administration se réfutait donc d'elle-même puisqu'en la poursuivant dans ses conséquences on aboutissait à un résultat inadmissible. La vérité est que le mot « co-héritiers » de l'art. 32 s'entend exclusivement avec l'acceptation qu'on lui attribue d'habitude et ne signifie pas co-légataire. Jamais ces deux termes ne sont pris l'un pour l'autre, ni en matière civile, ni en droit fiscal. Une longue suite de jugements a ainsi résolu la question (Seine, 6 déc. 1848, R. P. 13339; 23 nov. 1861, D. P. 62.3.40; Toulouse, 3 juill. 1862, J. N. 17468; Lyon, 20 févr. 1868, D. P. 69.3.8) si bien que, dans l'instance terminée par le jugement du Puy du 20 nov. 1885 (R. P. 6656), l'Administration a renoncé à soutenir devant le tribunal la thèse de solidarité entre légataires universels et s'est, par la suite, conformée dans de nombreuses solutions à la jurisprudence (cf. Rép. M. F. à M. Poitou-Duplessy, député, J. O. 26 mai 1925, Ch. de C., p. 2416, col. 2).

Par co-héritiers solidaires, il faut entendre tous ceux qui sont appelés à recueillir la succession *ab intestat* du défunt : les parents légitimes, même appartenant à des branches différentes (Seine, 1^{er} févr. 1878, J. E. 20811; 31 mars 1906, R. P. 11259) et l'enfant naturel assimilé aux autres héritiers par les art. 723 et 724 du Code civil modifiés sur la loi du 25 mars 1896. Mais cette qualité n'appartient pas au conjoint survivant appelé comme successeur irrégulier à la succession de l'époux prédécédé (Solution administr. 5 oct. 1892, J. E. 24100; Rocroy, 9 févr. 1894, J. E. 24351; Sol. 19 juin 1897, J. E. 25290), ni aux bénéficiaires du droit de retour légal que les articles 351 et 352 du Code civil accordent à l'adoptant ou à ses enfants légitimes, de celui attri-

bué par l'art. 766 aux enfants légitimes sur les biens que leurs père et mère prédécédés avaient donné à leur enfant naturel mort sans descendance, et enfin de celui prévu par l'art. 747 du C. civ. de l'ascendant donateur sur les biens par lui donnés à l'un de ses descendants morts sans postérité.

Il n'y a également aucune solidarité entre l'usufruitier et le nu propriétaire pour le paiement des droits.

L'effet de cette solidarité est que le paiement effectué par un héritier solidaire libère tous ses co-héritiers. Chaque co-héritier peut donc être contraint pour la totalité des droits, alors même qu'il serait déjà sorti de l'indivision par un partage (Pamiers, 30 déc. 1836, J. E. 16450). Mais le co-héritier qui paie la part des droits de mutation par décès dus par son co-héritier est subrogé dans tous les droits et actions du Trésor, notamment dans le privilège de l'Administration sur le revenu des immeubles héréditaires (Le Havre, 23 févr. 1884, Gaz. Palais 2 avril 1884). C'est un recours analogue à celui du notaire « subrogé à l'action nationale » comme disait Cretet, après avoir acquitté la dette des parties envers le Trésor. L'Administration peut donc s'adresser conformément aux articles 1203 et 1204 du Code civil à celui des héritiers qu'elle veut choisir sans d'ailleurs que les poursuites faites contre lui empêchent d'en exercer contre les autres. Mais les héritiers ne sont naturellement pas tenus au paiement des droits exigibles sur les legs particuliers, alors même qu'une clause du testament aurait mis ces droits à la charge de la succession. Si toutefois les héritiers (et il en est de même pour les légataires universels) comprenaient les legs particuliers dans

leurs déclarations et acquittaient les droits dus sur ces legs, l'Administration n'a aucune qualité pour refuser le paiement ainsi fait, car un tiers étranger à la dette peut régulièrement l'acquitter (art. 1236 Code civil). S'il vient à être relevé une insuffisance ou omission sur les legs particuliers déclarés dans ces conditions, le paiement des suppléments de droits de mutation par décès exigibles, ne peut être réclaté aux légataires particuliers qui, d'ailleurs, dans ce cas, doivent non pas le droit en sus, encouru, mais seulement une pénalité de retard, puisqu'ils n'ont pas souscrit de déclaration (Seine, 9 août 1838, J. E. 12148 ; 20 août 1858, J. E. 15305). Mais la solidarité entre co-héritiers n'est pas étendue aux droits dus sur une soumission souscrite par l'un d'eux pour reconnaître une insuffisance mobilière ou immobilière. Cette soumission ne saurait en effet être obligatoire pour les co-héritiers non signataires, car, en principe, l'aveu n'est opposable qu'à la personne de qui il émane. Par suite, l'héritier qui a souscrit la soumission est seul obligé au paiement de la totalité du droit dû sur l'insuffisance reconnue et l'Administration n'en pourrait poursuivre le recouvrement contre les autres héritiers.

Au contraire, chacun des légataires ou donataires est tenu au paiement de l'impôt dans la proportion de sa part nette dans la succession du défunt (cf. Rép. M. F. à M. Poitou-Duplessy, député, J. O. 26 mai 1925, ch. Déb., p. 2416, col. 2). Cette règle est applicable quelle que soit la nature du legs : legs universel, à titre universel, ou particulier (1). Par

(1) Seine, 6 déc. 1848, J. E. 14676-2 ; 23 nov. 1861, J. E. 17318 ;

suite, les légataires universels entre lesquels il n'existe aucun lien de solidarité, doivent tous participer à la déclaration (Solut. 28 avril 1902, Instr. 3089, § 13). De même, la déclaration de succession souscrite par le légataire universel doit être considérée comme irrégulière en ce qui concerne le légataire particulier, lorsque ce dernier n'a donné aucun mandat de signer la déclaration en son nom. Dans cette hypothèse, le légataire doit, ou ratifier cette déclaration, ou en passer une nouvelle de nature à former un titre régulier au profit du Trésor (Sol. 13 févr. 1878, J. E. 20739, Rapp. Sol. 30 avril 1901, Instr. 3080, § 16). Si les délais sont alors expirés, la pénalité de retard à la charge du légataire particulier est exigible (Seine, 9 août 1838 et 20 août 1851 précités). Enfin, de même que les légataires universels, les co-légataires universels ne sont pas solidaires pour le paiement des droits.

Quand les ayants droit du défunt réunissent la double qualité d'héritiers ou de légataires universels qui n'ont rien d'incompatible et peuvent co-exister sur la tête de la même personne, sans que l'acceptation de l'une puisse emporter exclusion de l'autre (voir Cass. 17 mars 1858, D. P. 58.1.465; 13 mai 1865, D. P. 65.1.153; 17 mai 1870, Sirey 71.1.198; 14 mai 1919, D. P. 1923.1.227), l'Administration ne peut se prévaloir selon son intérêt, d'une part de leur qualité de légataires universels pour la liquidation des droits à leur charge, et d'autre part de leur qualité d'héritiers pour leur imposer la soli-

Toulouse, 3 juill. 1862, R. P. 1652; Lyon, 20 févr. 1868, J. N. 19284; Seine, 4 févr. 1913, R. E. 5752.

darité. En effet, dans le cas d'héritiers institués légataires universels, la dévolution testamentaire se substitue à la dévolution légale, et l'Administration est tenue, pour la liquidation de l'impôt, d'envisager uniquement l'émolument dont l'héritier est attributaire en vertu des dispositions testamentaires, et de faire abstraction de l'émolument qu'il aurait pu recueillir comme héritier. Après les avoir ainsi imposés comme légataires, elle ne saurait sans inconséquence, arguer de leur qualité d'héritiers pour les soumettre aux règles de la solidarité édictées par l'art. 32 de la loi organique (Sol. administr. 27 mai 1920, Instr. 3670, § 25). Il en résulte que la solidarité doit bien être limitée à l'hypothèse que le législateur a envisagée, c'est-à-dire au cas où les droits exigés des héritiers sont dus par eux en cette seule qualité, et à raison d'une succession qui leur est échue directement. Quant aux successeurs d'un héritier décédé avant d'avoir passé la déclaration qui lui incombait, ils ne peuvent être contraints au paiement des droits non acquittés par leur auteur que jusqu'à concurrence de la part héréditaire revenant à chacun dans la succession. L'héritier décédé qui, en vertu de la solidarité, était contraint d'acquitter l'intégralité des droits, a transmis sa dette à ses successeurs, et chacun de ces derniers est débiteur pour sa part héréditaire, de cette même intégralité des droits. Ainsi, si dans une succession échue à trois enfants et dont les droits s'élèvent à 30.000 fr., l'un des co-héritiers décède à la survivance de deux enfants, les deux co-héritiers survivants pourront l'un et l'autre être actionnés pour la totalité des droits; mais les ayants droit du co-héritier décédé ne pourront être poursuivis qu'en paiement de leur part virile

dans la dette solidaire, soit $30.000 : 2 = 15.000$ et non pas $10.000 : 2 = 5.000$ (voir Le Havre, 29 août 1872, Sirey 73.2.121). Les héritiers d'un légataire décédé sans avoir acquitté les droits de son legs, ne sont pas solidaires pour le paiement de ces droits (St-Quentin, 21 nov. 1866, J. E. 18335).

Lorsqu'il y a lieu à restitution des droits de mutation par décès, les mandats doivent naturellement être délivrés au nom de tous les successibles. Toutefois, lorsque la succession a été réglée par un notaire qui a rédigé la déclaration, le mandat de restitution peut être émis à son profit lorsqu'il est établi par une pièce régulière que les droits ont été payés par cet officier ministériel (voir arrêt Cour des Comptes 25 nov. 1867 et sol. adm. 14 mars 1896, cité par Maguero, Répert. Manutention et comptabilité, V^o Comptabilité, n^o 1004); il ne semble pas que cette exception puisse être étendue aux autres officiers publics, par exemple aux greffiers ou aux huissiers, non plus qu'aux exécuteurs testamentaires ou autres mandataires.

CHAPITRE IV

OBLIGATION AU PAIEMENT DES PENALITES

Les débiteurs des droits simples sur les faits juridiques donnant ouverture à la formalité de l'enregistrement et que nous venons successivement de déterminer, sont également débiteurs des amendes fixes ou des droits en sus lorsqu'ils ont contrevenu aux lois fiscales. D'ailleurs, les pénalités doivent, en principe du moins, être versées avec les droits simples, c'est-à-dire, avant la formalité. Les préposés ne peuvent, en effet, donner la formalité moyennant le seul paiement des droits simples aux actes ou déclarations passibles de droits en sus ou d'amendes en se bornant à exprimer dans leur quittance la réserve des droits en sus et amendes pour le cas où la remise n'en serait pas ultérieurement accordée. En agissant ainsi, ils risqueraient d'être immédiatement forcés en recette du montant des droits en sus et amendes qu'ils auraient négligé de faire acquitter (Instr. adm. n^{os} 1423 et 1528, § 5). En principe, disons-nous, car la pratique administrative est de donner la formalité après le paiement des seuls droits simples et le dépôt d'une pétition en remise des pénalités encourues,

puisqu'il est admis que l'art. 59 de la loi du 22 frimaire an VII défendant l'Administration d'accorder des remises s'est trouvé abrogé par la loi Constitutionnelle du 25 février 1875 accordant le droit de grâce au chef du pouvoir exécutif (1).

Donc, l'amende sanctionnant la faute du redevable est due par le contrevenant lui-même et sans recours. C'est en ce sens que l'on dit que les pénalités sont personnelles. En droit pénal, en effet, aux principes duquel on a une tendance fâcheuse à recourir pour les pénalités fiscales qui n'ont que le caractère de réparation civile (2), le châtement, qu'il consiste en peines corporelles ou pécuniaires, ne doit atteindre que l'auteur seul de la contravention. C'est la règle que l'art. 2 du Code d'instruction criminelle formule en ces termes: « l'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu ».

Par suite, chaque partie n'est tenue envers le Trésor qu'au paiement de la pénalité qu'elle a encourue (3). Un locataire ne saurait, par exemple, être contraint à payer le droit en sus encouru par le bailleur et réciproquement. Le caractère de la personnalité des peines est tel que la loi prohibe toutes stipulations qui tendraient à faire supporter l'amende par un autre que celui auquel elle est infligée.

Mais, en conséquence, les commettants sont seuls débiteurs des amendes auxquelles peuvent donner lieu les actes passés

(1) Cf. sur ce point, Pilon, *Principes*, I, n° 1183.

(2) Cf., Pilon, *Principes*, I, 1207.

(3) Cass. 23 juill. 1878, J. E. 20912; Nancy, 20 mai 1884, J. E. 22535; Figeac, 22 décembre 1898, R. P. 9698.

en leur nom par des mandataires. Ainsi, les pénalités encourues par suite d'omissions ou d'insuffisances constatées dans la déclaration d'une succession échue à la femme et souscrite par son mari en qualité d'administrateur légal (1) des biens de cette dernière, sont à la charge personnelle de la femme (Cass. 10 nov. 1874, D. P. 75.1.115). Il a été également jugé que les droits en sus édictés par l'art. 14 de la loi du 23 août 1871 pour défaut d'enregistrement ou de déclaration dans le délai d'une mutation de propriété sont dus par l'ancien et le nouveau propriétaire et non pas par les mandataires qui ont réalisé la vente (2).

Enfin, pour prendre un dernier exemple, les droits en sus dus sur des actes produits en justice par le tuteur dans une instance suivie au nom du mineur sont à la charge du mineur (Cass. 7 mai 1901, Sirey 1903.1.97, D. P. 1905.1.497).

Les lois fiscales se trouvent d'ailleurs confirmer implicitement ce principe en n'y admettant formellement que deux exceptions. La première met à la charge des tuteurs et curateurs (3) les pénalités édictées pour défaut de déclaration dans les délais des successions échues à leurs pupilles ou pour les omissions ou insuffisances qu'ils auraient commises dans les déclarations (art. 39 de la loi du 22 frimaire an VII et art. 12 de la loi du 8 avril 1910). La seconde impose au bailleur, et non au propriétaire de l'immeuble,

(1) Cf. ci-avant Chapitre III, Sect. I.

(2) Limoges, 25 juin 1892 et Cass. 27 nov. 1895, Sirey 97.1.362 et note de M. Wahl, D. P. 96.1.521.

(3) Cf. ci-avant Chap. III, Sect. I.

l'obligation au paiement du droit en sus à défaut de l'enregistrement du bail ou de la déclaration de location verbale dans les délais prescrits.

Mais du fait que les pénalités sont personnelles et ne peuvent atteindre que l'auteur même de la contravention, les héritiers des contrevenants restent-ils ou non obligés au paiement des pénalités comme des droits simples ? D'autre part, il convient également d'examiner, pour le cas où plusieurs contrevenants sont obligés au paiement d'une même pénalité, si le décès de l'un d'eux entraîne une extinction de sa part dans l'amende encourue, ou si au contraire les contrevenants survivants restent obligés au paiement intégral de la pénalité.

SECTION I

OBLIGATION DES HÉRITIERS DES CONTREVENANTS

Du principe même que nous venons de préciser de la personnalité des peines, l'Administration (1) comme la jurisprudence (2) ont justement conclu qu'en cas de décès du contrevenant, les pénalités ne pouvaient être réclamées à ses héritiers.

Toutefois, dans certains cas délimités, savoir : défaut d'enregistrement dans le délai des actes emportant mutation de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles ou même défaut de déclaration en cas de muta-

(1) D. M. F. 1^{er} septembre 1807, Instr. 340, § 4.

(2) Cass. 9 décembre 1813, Sirey 1814.1.94; 10 novembre 1874, Sirey 75.1.52, D. P. 75.1.115; Seine, 29 mars 1878, J. E. 20732; Nancy, 20 mai 1884, J. E. 22535.

tion verbale (Cass. 18 nov. 1835, J. E. 11355), l'Administration a poursuivi contre les héritiers du contrevenant le paiement des droits en sus encourus. Elle s'appuyait sur un avis du Conseil d'Etat du 3 février 1810 approuvé le 9 du même mois (Instr. adm. n° 170) et interprétant l'art. 38 de la loi 22 frimaire an VII aux termes duquel les actes sous seing privé dénommés dans l'art. 22 sont passibles du double droit à défaut d'enregistrement dans le délai fixé. La haute assemblée avait, en effet, émis l'avis que la loi ne s'occupant pas des personnes, on ne pouvait faire dépendre la perception du double droit de l'existence des contractants.

Mais, depuis l'art. 14 de la loi du 23 août 1871 (art. 118 Code Enreg.) portant que, à défaut d'enregistrement ou de déclaration dans les délais prescrits, d'une mutation de propriété, usufruit ou jouissance de biens immeubles « l'ancien et le nouveau possesseur, le bailleur et le preneur sont tenus personnellement et sans recours nonobstant toutes stipulations contraires d'un droit en sus », l'Administration a considéré que les pénalités édictées par cet article étaient désormais des peines personnelles, s'éteignant par le décès des contrevenants et ne pouvaient être réclamées à leurs héritiers (Sol. 29 janv. 1872, J. E. 12189; 14 juin 1893, R. E. 514).

La Cour de Cassation ne s'est pas montrée si libérale et a décidé par un arrêt du 8 février 1893 (R. E. 381, Sir. 93.1.35, D. P. 93.1.409) que la règle de l'avis du Conseil d'Etat des 3-9 février 1810 devait continuer à recevoir son application, malgré l'art. 14 de la loi du 23 août 1871. « Attendu qu'en vain encore, le demandeur prétend que

l'avis du Conseil d'Etat n'a plus d'application possible par suite des dispositions de l'art. 14 de la loi des 13-25 août 1871, qui auraient, suivant lui, rétabli expressément la règle de la personnalité des peines en matière de mutation secrète, en ne frappant du double droit que les parties ayant concouru au contrat non présenté à l'enregistrement; qu'en effet, loin de vouloir enlever au Trésor public les moyens de recouvrer l'impôt qu'il trouvait dans l'art. 38 de la loi 22 frimaire an VII tel que l'avait interprété l'avis du Conseil d'Etat du 9 février 1810, le législateur de 1871, qui s'efforçait de créer de nouvelles ressources au Trésor, a voulu seulement, par l'art. 14 de la loi précitée, indiquer avec plus de précision que toutes les parties y désignées seraient tenues du double droit directement et sans recours et nonobstant toutes conventions contraires, et n'a aucunement entendu modifier les prescriptions de la législation antérieure qui assurait la perception de cet impôt même contre les héritiers des contractants ».

Tel est l'argument de la Cour. Sans doute, le législateur de 1871 a voulu assurer d'une manière efficace la perception des droits dus pour les mutations immobilières. Dans ce but il a organisé de nouvelles mesures destinées à conjurer la fraude, en associant à la répression le vendeur et l'acquéreur. Mais comme conséquence de ces mesures, il a établi la personnalité de la peine, et en omettant d'indiquer que cette peine pourrait être réclamée aux héritiers des contrevenants, il a laissé intacts les principes qui dominent la matière, et d'après lesquels à défaut d'un texte précis, la pénalité ne survit pas au contrevenant. C'est peut-être un oubli, en tous cas il n'appartient pas d'y

suppléer par une interprétation qui a pour résultat de se substituer à l'œuvre même du législateur en la complétant.

La loi de 1871 fournit elle-même l'exemple d'une lacune identique à celle qui existe en l'art. 14. Pour les dissimulations de prix de vente, l'art. 12 tel qu'il avait été adopté par la Commission, portait que l'amende serait due par l'ancien possesseur personnellement et sans recours, ou par ses successeurs. « Sans l'addition de ces derniers mots, lit-on dans le rapport de la Commission, la pénalité édictée par la loi ne pourrait recevoir son application en cas de mort de l'ancien possesseur avant la condamnation » (répertoire périodique n° 3660, p. 483). A ce texte proposé par la Commission a été substitué un amendement qui est devenu l'art. 12 de la loi et qui ne comprend pas les successeurs des contrevenants parmi les débiteurs de l'amende; aussi est-il admis par la doctrine et par la jurisprudence, que dans le silence de la loi, le principe de la personnalité de la peine n'a reçu dans ce cas aucune atteinte, et que les héritiers ne sont pas tenus de l'amende encourue par leur auteur.

Telle est la doctrine administrative. Ainsi, en cas d'enregistrement hors délai d'un acte synallagmatique en vertu de l'art. 12 de la loi du 29 juin 1918 (art. 120 Code Enreg.) chacune des parties contractantes reste personnellement tenue du droit en sus lui incombant. Si donc l'un des contrevenants décède, le droit en sus dont il était débiteur se trouve éteint, il ne peut être réclamé à ses héritiers.

L'Administration ne réclame de pénalités aux héritiers d'un contrevenant que dans le cas où un texte formel leur impose la charge de la pénalité encourue par ce dernier;

ainsi en matière de cession d'offices, l'art. 2 de la loi du 25 juin 1841 porte que les parties, leurs héritiers ou ayants cause sont solidaires pour le paiement du droit en sus dû en cas d'insuffisance ou de dissimulation du prix exprimé.

Mais elle les réclame également aux héritiers de tout contrevenant lorsque ce dernier a été condamné à leur paiement, en vertu d'un jugement passé en force de chose jugée.

Cette question reste cependant discutée en matière de droit pénal dont on tend malheureusement à toujours invoquer les principes pour gouverner les peines fiscales. Certains auteurs pensent que l'amende étant une peine absolument distincte des dépens et de la réparation civile, ne peut frapper que le coupable (voir Garnot, Code instr. criminelle, art. 2, n° 7; Rauter, tome I^{er}, p. 277). D'autres auteurs soutiennent au contraire que du moment où la condamnation est devenue irrévocable, l'Etat a un droit acquis, que le condamné est devenu débiteur de l'Etat et que, puisqu'aux termes de l'art. 2093 Code civil ses biens sont le gage commun de ses créanciers, ils sont passés à ses héritiers grevés de cette dette. On ajoute du reste que la question a été résolue dans ce sens par le Conseil d'Etat lors des travaux préparatoires du Code civil (Loché, tome XXVIII, p. 118; Chauveau et Faustin-Hélie, tome I^{er}, p. 131; Garraud, n° 227).

Quoi qu'il en soit, l'Administration n'a pas invoqué sur ce point ce dernier raisonnement qui a prévalu en matière criminelle. Elle déclare que l'obligation du contrevenant existe par le seul fait de la contravention: le jugement de condamnation n'a donc pas créé une nouvelle obligation à

la charge du contrevenant; il a seulement engendré une action spéciale appelée « *actio judicati* » dérivant d'un titre nouveau et susceptible d'exécution pendant trente ans sur les biens du contrevenant condamné (Aubry et Rau, 5^e édition, tome II, § 215; Fusier-Hermann, répert. droit franc. V^o amendes, n^o 712).

Certes, l'obligation du contrevenant existe du fait même de la contravention. Mais son décès fait tomber la créance du Trésor. Ainsi le veut le principe de la personnalité des peines. On ne voit pas de raisons d'écarter ce principe alors qu'un jugement passé en force de chose jugée est intervenu avant le décès du débiteur. L'Administration reconnaît que le titre obtenu par elle n'ajoute rien à sa créance. Le jugement ne fait, en effet, que reconnaître son existence antérieure. Si donc son droit ne peut survivre en cas de décès, on ne voit pas pourquoi le titre qu'elle a pu obtenir ne tomberait également comme serait tombée son action dans ce cas.

La jurisprudence décide toutefois (1) que les héritiers du contrevenant sont obligés au paiement des pénalités lorsqu'il existe contre leur auteur une condamnation passée en force de chose jugée.

L'Administration a été plus loin encore. Se basant sur la doctrine admise sous l'empire de la législation du centième denier (Merlin, répert. V^o amendes), elle a soutenu que même en l'absence d'un jugement de condamnation, les héritiers étaient personnellement débiteurs des péna-

(1) Cassation 9 déc. 1813, Sirey 1814.1.94; Nice, 15 nov. 1907, R. P. 11595.

lités lorsque le contrevenant avait souscrit un engagement de les payer. La soumission était alors regardée, quant à ses effets, comme analogue à un jugement passé en force de chose jugée. Toutefois, l'Administration n'a pas persisté dans cette manière de voir, la soumission, à la différence du jugement, n'engendrant pas une action spéciale puisque l'Administration doit engager la procédure conformément aux règles tracées par la loi organique, lorsqu'elle veut ramener à exécution la soumission souscrite.

SECTION II

OBLIGATION DES PARTIES SURVIVANTES

Dans le cas où plusieurs redevables se trouvent tenus d'une même pénalité, le décès de l'un d'eux doit-il entraîner l'extinction tout au moins de sa part dans la pénalité, ou au contraire le montant total de l'amende peut-il être réclamé à un seul des contrevenants, malgré le décès des autres ? En d'autres termes, les parties sont-elles tenues solidairement pour le paiement des pénalités, comme elles le sont pour le paiement des droits simples.

L'Administration a soutenu l'affirmative, s'appliquant à limiter les conséquences du principe admis de la personnalité des peines. En droit pénal, en effet, si une même infraction a été commise par plusieurs personnes, le décès de l'une d'elles met bien fin à l'action publique en ce qui la concerne, mais laissera subsister cette action dans son intégralité à l'égard des autres (voir Faustin-Hélie, *Traité d'instr. criminelle*, tome II, n° 977). Par analogie, le décès d'une des parties n'aura pour conséquence que d'éteindre

l'action de l'Administration en recouvrement de la pénalité à l'encontre de ce contrevenant ou de ses représentants, et de diminuer ainsi le nombre des débiteurs du Trésor, mais il n'en aura pas d'autre. Il importe peu que le décédé échappe à l'action répressive. La contravention du survivant n'est ni effacée ni amoindrie de ce fait, et par conséquent il reste tenu de la peine attachée à l'infraction. La mort de l'une des parties ne peut pas plus modifier la pénalité que le droit simple (Cass. 16 déc. 1907, Sirey 1909.1.465, D. 1908.1.297). L'extinction produite par le décès a le caractère d'une exception personnelle qui ne peut être invoquée par les autres co-débiteurs (art. 1028, dernier alinéa, Code civil).

Certes, la solidarité entre tous les contractants ne s'applique qu'au droit simple et non pas aux droits en sus. Ceux-ci sont dus personnellement par l'ancien et le nouveau possesseur (art. 14 loi 23 août 1871) ou par chacune des parties contractantes (art. 12 loi 29 juin 1918) ; et la thèse de la Régie sur les pénalités n'a pas pour but d'étendre à l'encontre des dispositions mêmes de la loi la solidarité au paiement entre tous les contractants. Mais, pour les parties liées par le même intérêt, par exemple des co-vendeurs, elle soutient qu'elles sont solidaires pour le paiement du droit en sus encouru par elles, en vue d'éviter que ce droit en sus ne se trouve partiellement éteint par le décès de l'un des contrevenants pour la partie lui incombant.

Tel est l'un des principaux avantages de la théorie de la solidarité soutenu par la Régie, car là encore la solidarité n'a été formellement prévue par la loi qu'en certains cas :

dissimulation de prix (art. 133 Code Enreg.) ou dissimulation du véritable caractère d'un contrat (art. 137 Code enregistrement). Il ne semble pas cependant que la solidarité ainsi invoquée puisse faire obstacle à ce que la dette des co-obligés s'éteigne partiellement (art. 1208 Code civil, Demolombe, 26, n° 283 ; Dalloz, *Jurisprudence générale* ; V° Obligations n° 1419). Aussi bien, l'application de cette doctrine n'est-elle pas sans soulever maintes objections.

Prenons par exemple les successions. Nous avons vu précédemment que l'Administration avait contre les héritiers une action solidaire en vue d'obliger chacun d'eux à souscrire la déclaration de succession, et à payer les droits simples. En omettant de passer cette déclaration dans le délai prescrit, chaque héritier, dit l'Administration, commet individuellement une contravention, et cette contravention lui est imputable pour le tout ; d'où cette conséquence qu'il encourt pour le tout la pénalité qui constitue la sanction de l'infraction commise. Il n'est dû qu'un demi-droit en sus, mais il est dû intégralement par chacun des héritiers puisque chacun d'eux a commis la contravention. La peine est indivisible comme l'obligation de faire dont elle est destinée à assurer l'exécution. Il est impossible, en effet, d'admettre que la loi, après avoir imposé une obligation indivisible aux héritiers, ait édicté une peine divisible. C'est ce qu'enseignent MM. Baudry-Lacantinerie et Barde, au sujet des obligations indivisibles contractées avec clause pénale. « Le co-héritier qui a manqué d'exécuter, disent-ils, est tenu de la peine pour le tout... parce qu'à raison de l'indivisibilité de l'obligation il y a nécessairement contrevenu pour le tout... c'est à cause de son fait personnel qu'il

doit la peine ; or, son fait personnel a consisté dans un manquement à l'obligation intégrale ». (Des obligations, tome II, n° 1375, Add. 1380). Cette thèse a été sanctionnée par un arrêt de la Cour de Cassation du 16 décembre 1907 (J. N. 29342, Sir. 1909.1.465, D. P. 1908.1.497) « attendu que les peines étant personnelles, le demi-droit en sus ne pourrait être réclaté aux représentants d'un héritier décédé, mais que l'amende reste encourue en entier par le co-héritier survivant qui, en ne se conformant pas à la loi, a individuellement commis pour le tout la contravention punie par l'art. 39 » (1). Cet arrêt est intervenu en matière de successions non déclarées, mais sa portée est absolument générale. La même règle est donc applicable et doit être suivie en matière d'omission ou d'insuffisance (Voir Gap, 1^{er} décembre 1909, R. P. 12105).

La solidarité établie par l'art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII entre les co-héritiers pour l'acquittement de l'impôt se trouve ainsi étendue aux pénalités par eux encourues. Cette conséquence semble abusive. D'abord, l'art. 32 est compris dans le titre V de la loi sous la rubrique « du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter ». Or, cet article est exclusivement relatif aux droits simples puisque les droits et demi-droits en sus sont édictés seulement par l'art. 39 lequel fait partie du titre VI de la loi qui traite « des peines pour défaut d'enregistrement des actes et déclarations dans les délais et de celles portées relativement aux omissions, aux fausses estimations et aux contre-

(1) Dans le même sens, Neufchâteau, 8 mars 1832, J. E. 10277 ; Grenoble, 27 déc. 1847, J. E. 14400 ; Dijon, 22 août 1881, R. P. 5842.

lettres ». Il ne peut donc y avoir de solidarité entre les co-héritiers pour le paiement des droits en sus.

Par ailleurs, du principe de la personnalité des peines, il ressort que la pénalité à la charge du co-héritier décédé, est éteinte par suite de son décès. A supposer même que l'obligation solidaire de l'article 32 puisse être étendue au paiement des pénalités, elle ne saurait empêcher que cette extinction de la peine profite à ses co-héritiers. Les survivants demeurent tous tenus des pénalités non éteintes : mais pour être également obligés au paiement de la pénalité à la charge du contrevenant décédé, il faudrait que la dette fût, non pas seulement solidaire, mais encore indivisible, c'est-à-dire que le paiement n'en pût jamais être fractionné. Or, l'art. 32 ne donne pas à l'obligation un caractère indivisible. Mais du fait même que la déclaration doit être indivisible (sauf en ce qui concerne les legs particuliers, art. 1016 Code civil), l'Administration conclut que le paiement doit l'être également. Cette indivisibilité de la déclaration ne résulte ni de la nature de la dette, ni de l'esprit de la loi. Aussi bien, les héritiers d'un héritier ou légataire décédé sans avoir passé la déclaration dont il était tenu, ne sont-ils pas admis à souscrire la déclaration de succession échue à leur auteur, chacun pour leur part virile dans l'hérédité ? Quoi qu'il en soit, cette théorie aboutit ainsi à supprimer le principe même de la personnalité des peines, puisque le co-héritier survivant aura le droit de se faire rembourser par les héritiers du prédécédé, la part de la pénalité payée en leur acquit. Toutefois, comme pour les droits simples, cette solidarité ne s'entend qu'entre co-héri-

tiers (1). Par suite, dans une succession où le défunt aurait laissé un héritier et un légataire universel, les pénalités se subdiviseraient entre eux proportionnellement à leur émolument.

L'Administration semble avoir considéré que l'arrêt précité de la Chambre civile du 16 décembre 1907, bien qu'intervenu en matière de successions non déclarées, avait une portée générale. Toutefois, un jugement du Tribunal de Lille (25 avril 1913, R. E. 5786) a décidé que le double droit encouru solidairement par plusieurs plaideurs pour défaut d'enregistrement dans le délai d'un jugement leur profitant constitue une peine personnelle, de telle sorte que le décès de l'un des contrevenants ne permet pas de réclamer aux autres la part virile du défunt dans cette peine. Mais l'Administration n'en persiste pas moins dans sa théorie. C'est ainsi qu'elle soutient que le droit en sus encouru par les co-vendeurs pour défaut d'enregistrement de la mutation dans le délai légal, étant indivisible, subsiste intégralement malgré le décès de l'un des cédants et peut être réclamé pour le tout à celui qui a survécu. En effet, tout de même que pour les successions, le vendeur qui a survécu à son co-vendeur reste obligé au paiement intégral de l'amende encourue parce qu'il est tenu d'une obligation indivisible, non susceptible, par conséquent, d'exécution partielle. Il n'est dû qu'une amende, mais elle est due pour le tout par chacun des débiteurs puisque chacun d'eux a commis la contravention dont elle est la sanction. Il est

(1) Dans le même sens, Neufchâteau, 8 mars 1832, J. E. 10277; Grenoble, 27 déc. 1847, J. E. 14400; Dijon, 22 août 1881, R. P. 5842.

impossible d'admettre que la loi, après avoir imposé une obligation indivisible aux vendeurs, ait appliqué une peine divisible (Sol. administr. 6 juillet 1885, J. E. 22810).

Ce raisonnement ne paraît pas encore déterminant. De ce que l'obligation est indivisible il ne s'ensuit pas nécessairement que la sanction le soit. Et on peut en prendre pour preuve la loi elle-même qui, après avoir imposé à l'ancien et au nouveau possesseur l'obligation indivisible de déclarer ou de faire enregistrer les mutations d'immeubles et de fonds de commerce, applique cependant à chacun d'eux une peine distincte en cas de contravention. En divisant ainsi les pénalités entre les débiteurs du Trésor, la loi déroge expressément aux règles du droit commun en matière d'obligations indivisibles. Ces règles ne sauraient donc être invoquées pour soutenir que le droit en sus incombant aux co-vendeurs peut, malgré le décès de l'un d'eux, être réclaté pour le tout au survivant sans déduction de la part du décédé. Nous estimons donc que le droit en sus encouru soit par les co-vendeurs soit par les co-acquéreurs se subdivise entre eux de plein droit, de manière que le décès de l'un d'eux emporte l'extinction partielle de la peine.

L'Administration n'a d'ailleurs pas toujours soutenu sa thèse actuelle. C'est ainsi qu'elle décidait qu'encore qu'elle puisse être recouvrée solidairement contre toutes les parties, l'amende du quart encourue pour dissimulation frauduleuse de prix de vente se subdivisait entre les co-acquéreurs ou les co-vendeurs, de telle sorte que le décès de l'un d'eux entraînait l'extinction de sa part dans cette amende (Sol. adm. 19 avril 1882, J. E. 23224). Elle s'appuyait sur le fait que l'article 12 de la loi du 23 août 1871 n'établit aucune

distinction entre les parties passibles de l'amende en ce qui concerne la dissimulation et qu'il était par suite difficile de soutenir que le principe de l'indivisibilité du paiement s'appliquait à la portion de l'amende du quart incombant soit au vendeur, soit aux acquéreurs. Depuis, l'Administration a décidé que l'amende prononcée en cette matière est due solidairement par les contrevenants, de telle sorte que le décès de l'un d'eux ne saurait entraîner l'extinction de sa part dans cette amende (Sol. adm. 15 oct. 1928, Inst. 4030, § 4). La répartition de l'amende prévue par la loi par égales parts entre les contrevenants ne vise que les relations de ces contrevenants entre eux et ne peut pas plus avoir pour objet de réduire la créance de l'Administration que de la diviser. Cette même solution s'applique aux dissimulations commises en matières de cessions de pas de porte, de fonds de commerce et de navires. De même, le décès du donateur ou du donataire laisse subsister à la charge du survivant la double droit en sus encouru solidairement par les parties pour avoir dissimulé par exemple, sous la forme d'une vente, le contrat de donation.

Toutefois, l'Administration écarte cette indivisibilité du droit en sus pour les actes sous seing privé synallagmatiques, autres que ceux translatifs d'immeubles ou de fonds de commerce. L'art. 12 de la loi du 29 juin 1918 porte, en effet, qu'en cas de contravention, chacune des parties sera tenue personnellement d'un droit en sus. L'Administration s'attachant au texte même, en a conclu (Instruction adm. 3554) que chaque signataire était redevable d'une pénalité distincte, et que, contrairement aux actes translatifs d'immeubles ou de fonds de commerce, ne pouvaient être consi-

dérés comme une seule partie, tous les contractants ayant un même intérêt.

Cette prétention paraît abusive. Nous avons vu que la même loi exempte de pénalités la partie à la charge de laquelle aucune portion de droit ne doit définitivement rester lorsqu'elle présente à l'Administration l'acte avant l'expiration du quatrième mois de sa date. Par suite, si un acte sous seing privé de vente de meubles est consenti par quatre co-héritiers, le fait que l'un d'eux déposerait l'acte comme il vient d'être dit, ne saurait donc exempter ses co-vendeurs d'une pénalité, sauf à eux à déposer également le même acte. On ne peut supposer que le législateur ait voulu une telle absurdité et il semble qu'on doive là également, entendre le mot « partie à l'acte » par toutes les personnes ayant un intérêt commun dans le contrat.

TROISIEME PARTIE

Obligations spéciales aux Collectivités

Il convient enfin d'étudier comment le législateur a étendu le système primitivement édicté pour les officiers ministériels, pour le paiement des actes reçus par eux en cette qualité, à diverses collectivités, pour le paiement des droits de transmission, des droits d'accroissement et des taxes sur les contrats d'assurances.

CHAPITRE PREMIER
*OBLIGATION AU PAIEMENT DU DROIT
DE TRANSMISSION*

Dans le système de la loi du 22 frimaire an VII, les cessions d'actes et obligations des sociétés, compagnies et entreprises étaient soumises à un droit proportionnel (1). Ces cessions échappant en fait à peu près complètement à l'impôt, le législateur fut amené, pour rendre obligatoire le paiement du droit, à n'exiger le droit proprement dit que des actionnaires obligés de faire opérer le transfert au siège social, dans la forme prévue par l'art. 36 Code de Commerce, et à convertir le droit en une taxe annuelle pour les titres au porteur comme pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la Société (art. 6 loi 23 juin 1857). Sous le nom de droit de transmission, on range donc : 1) le droit de transfert ; 2) la taxe annuelle ; 3) le droit de conversion qui frappe la conversion d'un titre nominatif ou à ordre en titre au porteur (2). La nature juridique du droit, sous quelque forme

(1) La quotité en était fixée par l'art. 69 § 2-6° de la même loi.

(2) Notons en passant que cet impôt dit de transmission n'est

qu'il soit perçu, est bien d'être un droit d'enregistrement puisqu'il est dû sur une mutation (3).

SECTION I

SOCIÉTÉS FRANÇAISES

Le rôle des sociétés au regard du Trésor, en matière d'impôt de transmission, peut être assimilé à celui que jouent les officiers publics pour le paiement des actes passés devant eux.

Il résulte, en effet, de l'art. 7 de la loi du 23 juin 1857 (art. 34 C. valeurs mobilières) que les sociétés, entreprises, communes et établissements publics sont débiteurs envers le Trésor des droits de transmission. Quand il s'agit du droit de transfert proprement dit, les sociétés (et autres assujettis) sont, par le seul fait du transfert, constituées débitrices du droit qu'elles sont tenues de verser à l'expiration du trimestre, au bureau de l'enregistrement du siège social et elles ne pourraient s'exonérer du paiement en arguant qu'elles n'ont pu toucher le montant de ce droit des cédants et cessionnaires de titres (1).

En ce qui concerne la taxe annuelle, les sociétés prélèvent sur le montant brut du coupon la somme nécessaire pour désintéresser le Trésor de l'impôt: toutefois, la société ne

acquitté que par les porteurs de titres qui ne les vendent plus, c'est-à-dire qui ne les transmettent pas; y échappent au contraire les spéculateurs qui transmettent entre deux détachements de coupons.

(1) Chartres, 27 avril 1875, R. P. 4240; Brioude, 10 avril 1873, D. P. 79.3.14; Naquet II, n° 564.

(2) Cass. req. 27 nov. 1872 et 31 décembre 1872, Sirey 73.1.259,

peut être tenue du paiement de la taxe que si elle a pu le toucher de l'assujetti.

Le législateur n'a donc encore eu ici d'autre but que la facilité de la perception. Il a voulu éviter au Trésor comme aux contribuables les complications de toutes sortes qu'aurait entraînées la multiplicité des paiements si chaque porteur de titre avait dû se libérer personnellement. Ce procédé a été emprunté par analogie à la loi du 22 frimaire an VII qui impose aux officiers publics de faire l'avance des droits exigibles sur les actes de leur ministère. Les sociétés sont donc constituées à l'état d'intermédiaires légaux chargés de centraliser ces perceptions minimes dont il eut été impraticable de fractionner le recouvrement, et de les verser au Trésor. Il s'agit là, en effet, d'une simple avance, puisque la loi leur donne un recours contre les propriétaires de titres: ce qui implique nécessairement que si elles sont tenues de la dette, celle-ci ne leur est pas personnelle; d'où cette double conséquence: d'une part, l'Administration est fondée à agir tant contre les titulaires d'actions et d'obligations que contre l'être moral *société* et peut les mettre en cause soit isolément, soit simultanément; d'autre part, les sociétés se trouvent légalement subrogées aux droits de l'Administration (C. civ. 1251-3) et peuvent poursuivre en paiement le cédant et le cessionnaire qui sont débiteurs solidaires vis-à-vis du Trésor (art. 29 loi du 22 frimaire an VII).

Les actionnaires ou les obligataires sont donc les débiteurs définitifs (1), mais en cas de poursuites directes par

(1) L'art. 19 de la loi du 30 juin 1923 en vue de favoriser l'usage

l'Administration, il n'y a pas de solidarité entre tous les porteurs de titres; il est, en effet, évident que le droit de transmission qui frappe directement ou par équivalence chaque cession de titres ne peut être réclaté qu'aux parties qui concourent ou qui sont censées concourir à chacune de ces mutations.

Pour le paiement des droits de transmission, les sociétés doivent fournir à l'Administration deux relevés distincts. Pour les titres nominatifs dont la transmission ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres spéciaux, le relevé mentionne notamment le prix du transfert. Ce prix n'est pas déterminé par la société; c'est celui qui a été convenu entre le cédant et le cessionnaire et que ceux-ci portent au moment du transfert à la connaissance de la société, qui doit le tenir pour exact; aucun texte n'attribue, en effet, à la société un droit de contrôle sur le prix: elle n'a d'autre obligation en cette matière que de percevoir, lors du transfert, pour le compte du Trésor, le droit sur le prix déclaré et de le verser à l'Administration. Par suite, au cas où une insuffisance de ce prix vient à être établie, la société n'en est nullement responsable, car elle ne provient pas de son fait et elle ne peut, en conséquence, être obligée au paiement de droits qu'elle ne pouvait exiger lors du transfert. L'Administration doit en ce cas s'adresser directement au

du titre nominatif oblige même les sociétés à récupérer l'impôt sur les porteurs. La mesure aboutit au résultat suivant: lorsqu'une société demeure quelques années sans distribuer de dividendes, l'arriéré des impôts à récupérer sur les porteurs est tel que le premier coupon est souvent absorbé en entier et parfois au-delà.

cédant et au cessionnaire, débiteurs solidaires envers le Trésor (art. 29 loi 22 frimaire an VII).

Au contraire, en ce qui concerne les titres assujettis à la taxe annuelle, le relevé fourni par la société indique le cours moyen de la Bourse pendant l'année précédente, ou à défaut de cours moyen, une déclaration estimative (décret 17 juillet 1857, art. 2, § 5). C'est la société qui se trouve alors tenue d'établir le cours moyen de la Bourse ou de fixer l'estimation des titres non cotés. Lors donc qu'une insuffisance vient à être constatée sur les évaluations, c'est la société qui l'a commise qui est responsable de la contravention et c'est elle seule qui est obligée au paiement du supplément de droits exigibles (Lunéville, 4 juillet 1895, J. E. 24982).

Cette solution est naturellement valable non seulement pour les droits simples, mais aussi pour les pénalités dues de ce chef.

SECTION II

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

Les dispositions relatives aux valeurs mobilières étrangères n'ont d'autre tendance que de réaliser l'équivalence des charges fiscales entre les valeurs françaises et les valeurs étrangères. Pour atteindre ce résultat, deux moyens différents ont été employés par le législateur : soit obliger les collectivités étrangères à faire l'avance des droits exigibles sur leurs titres circulant en France et c'est ce qui est appelé le régime de l'abonnement ; soit obliger au paiement les

seuls porteurs: tel est le régime des fonds d'Etat et des valeurs dites non abonnées (1).

Nous étudierons donc successivement les deux systèmes.

§ 1^{er}. — VALEURS ABONNÉES (2)

Les règles qui précèdent ne sont pas spéciales aux sociétés, départements, villes et établissements publics français. Elles s'appliquent également aux sociétés étrangères dont les titres circulent en France. L'article 9 de la loi 23 juin 1857 (art. 46 Code valeurs mobilières) porte en effet « que les actions et obligations émises par les sociétés, compagnies ou entreprises étrangères sont soumises en France à des droits équivalents à ceux qui sont établis par la présente loi », et cette disposition a été étendue par l'art. 1^{er} § 4 de la loi du 30 mars 1872 aux titres émis par les villes, provinces et établissements publics étrangers. Le législateur a ainsi manifesté son intention de soumettre à un traitement égal les valeurs françaises et les valeurs étrangères, encore que ces dernières ne doivent supporter l'impôt que sur une quotité déterminée.

Et cette intention a été précisée par l'art. 18 de la loi du 27 décembre 1927 (voir arrêté ministériel du 6 juin 1928)

(1) Cf. J. Guilhot, *Le Régime fiscal des valeurs mobilières et des sociétés étrangères en France* (thèse).

(2) Le régime de l'abonnement n'est plus obligatoire depuis l'art. 5 de la loi du 31 juillet 1929. Mais les représentants responsables agréés avant la mise à exécution de la loi ne se trouvent pas déliés *ipso facto* et, d'autre part, aucune modification n'est apportée à leur sujet aux règles en vigueur pour les collectivités qui désireraient se placer sous le régime de l'abonnement.

qui, pour la perception du droit dû sur les transferts et conversions, a assimilé les titres nominatifs étrangers et certificats nominatifs en représentation de titres déposés aux titres nominatifs français et les a ainsi soustraits à la taxe annuelle de transmission frappant précédemment les titres des sociétés étrangères, sans distinction entre les titres nominatifs ou au porteur.

L'article précité de la loi du 23 juin 1857 ajoute qu'« un règlement d'administration publique fixera le mode d'établissement et de perception de ces droits... ». En vertu de cette délégation, le décret du 17 juillet 1857 (art. 10) oblige les sociétés étrangères à faire agréer par le Ministre des Finances, un représentant responsable des droits.

La société doit donc souscrire un engagement de payer les droits et désigner un représentant responsable résidant en France, quelle que soit sa nationalité (1). En fait, les collectivités étrangères désignent la banque française chargée du service de leurs titres. Le représentant doit également s'engager par écrit au paiement des droits. Le Trésor a donc action directe contre ce dernier, qui a ainsi contracté envers lui des obligations personnelles. Mais la société, de son côté, reste obligée au paiement puisqu'il s'agit là d'une obligation légale et qu'elle ne saurait s'y soustraire du fait de la désignation d'un représentant. Par suite, la société étrangère et son représentant sont tenus, non pas successivement, mais en même temps et indivisément. Le recouvrement de la taxe est directement poursuivi contre le repré-

(1) En ce sens, Wahl, *Journal Droit Intern. Privé* 1899, p. 929.
Contra: Seine, 25 novembre 1907, R. E. 4544.

sentant, qui en est tenu personnellement, et sans qu'il puisse exiger la discussion préalable de la société. « Attendu, porte un jugement du tribunal de la Seine du 28 décembre 1867 (R. P. 2680), qu'en présence des dispositions du décret du 17 juillet 1857, l'Administration de la Régie ne peut être tenue, sans détruire toute l'économie de ce décret, de s'adresser directement en cas de non paiement des droits à une société étrangère, avant de (la) réclamer à son représentant, alors surtout que cette compagnie ne possède en France aucuns biens sur lesquels des poursuites puissent s'exercer utilement ». C'est qu'en effet le but du législateur a été moins d'avoir une garantie contre l'insolvabilité

possible de la société étrangère que d'éviter au Trésor la nécessité d'engager des poursuites contre une société dont l'actif se trouve à l'étranger. Le représentant doit payer directement, non seulement les droits simples, mais les droits en sus et les pénalités qui viennent à être encourues, ainsi que les frais de poursuites si elles ont été nécessaires, et même d'instance. Il ne peut invoquer le bénéfice de la discussion, mais il jouit d'un recours contre la société étrangère. Il est tenu, malgré l'insolvabilité de la société (1), et même malgré sa faillite ou sa liquidation, tout au moins pour les droits dus antérieurement à la déclaration de la faillite ou à sa mise en liquidation (Seine, 6 déc. 1902, J. E. 26543). L'Administration conserve ainsi le droit de poursuivre le représentant pour le solde de sa créance dont elle n'aurait pu obtenir le paiement intégral par suite de son concours avec les autres créanciers de la société.

(1) D. M. F. 18 févr. 1880, J. E. 21991, D. P. 84.1.366.

Mais du fait que la société étrangère et son représentant sont tenus indivisément, on ne saurait conclure qu'ils sont débiteurs solidaires. En l'absence de toute disposition formelle sur ce point, on ne peut présumer la solidarité (art. 1202 C. civ.). Donc, en cas de poursuites, celles-ci doivent être engagées à la fois contre la société étrangère et contre son représentant. La pratique de l'Administration est d'ailleurs en ce sens. Le représentant pourrait, en effet, opposer par exemple la prescription qui n'aurait été interrompue qu'à l'égard de la société.

La nature de l'obligation du représentant responsable n'a jamais été définie; il semble qu'on puisse l'assimiler à un mandat (voir, en ce sens, Wahl, Le représentant responsable, *Journal droit international* 1899, D. E. V^o Valeurs mob. étrang. n^o 97). L'Administration inclinerait plutôt à tenir le représentant pour une caution solidaire (1). Mais cette prétention se trouve écartée par les travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1898 (2), puisqu'il a été entendu que la faillite de la société le libère pour l'avenir. Aussi bien, la jurisprudence ne lui reconnaît pas ce caractère de caution: « Attendu qu'il résulte des termes formels des décrets précités de 1857 (et de 1872), que le représentant français des sociétés étrangères ne saurait en aucune façon être assimilé à une caution; qu'il est personnellement responsable des droits et, par suite, débiteur direct du Trésor ». (Seine, 6 déc. 1902, R. P. 10559). Dans le même sens

(1) Cf. également en ce sens, Jobit, *Régime fiscal des valeurs mobilières en Europe*, I, p. 372.

(2) Séance 1^{er} avril 1898, *J. Off.* du 2 avril, *Déb. parlem., Sénat*, p. 553.

(Seine, 3 mars 1906, R. P. 11303). Du fait qu'il ne peut être tenu pour caution, ses obligations ne se transmettent pas à ses héritiers : c'est ce qui a été reconnu par un jugement du Tribunal de la Seine du 25 novembre 1907 (R. P. 11576), que l'Administration a pris pour règle.

Il convient de noter que la loi du 13 avril 1898 a permis aux sociétés et collectivités étrangères, de remplacer, si elles le désirent, la garantie du représentant responsable par celle d'un cautionnement déposé à la caisse des dépôts et consignations (voir décret 22 juin 1898). Il s'agit là d'un véritable nantissement.

La question a été posée de savoir si les collectivités étrangères sont personnellement tenues au paiement, sans recours contre les propriétaires de titres, ou si elles peuvent, au contraire, exercer ce recours comme les sociétés françaises. C'est cette dernière opinion qui a prévalu en jurisprudence (Seine, 3 mars 1906, J. E. 27097). C'est là une question, non pas d'obligation, mais de contribution au paiement. Qu'il soit toutefois permis de faire remarquer que la collectivité étrangère est libre d'exercer ou non son recours sur les porteurs, n'étant pas, comme les sociétés françaises, soumise à l'art. 19 de la loi du 30 juin 1923 ; le Trésor français ne peut, en effet, interdire une opération qui se fait en dehors de son territoire.

§ II. — VALEURS NON ABONNÉES

Quand il s'agit de valeurs étrangères non abonnées, l'Administration ignore la collectivité débitrice, le marché principal se tient hors de France, la valeur est classée à

l'étranger dans des portefeuilles étrangers qui ne sont pas assujettis aux impôts français. Par suite, ces titres se trouvent affranchis de la taxe de transmission. Ce n'est qu'au cas où leur mutation viendrait à être constatée dans un acte soit présenté directement à la formalité, soit dont il serait fait usage, qu'elles seraient assujetties à un droit de cession dont les parties contractantes seraient alors débitrices.

CHAPITRE II

ASSOCIATIONS ET COMMUNAUTÉS RELIGIEUSES

(Taxe d'accroissement)

La loi du 29 décembre 1884 a imposé à toutes les Congrégations, Communautés et Associations religieuses autorisées ou non autorisées et à toutes les sociétés ou associations dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie entre leurs membres, l'obligation de payer exclusivement la taxe d'accroissement.

Rappelons que cette taxe atteint d'une part toutes les congrégations, communautés, associations religieuses autorisées ou non autorisées, sans distinction ni exception; et d'autre part toutes les sociétés et associations civiles, dont les statuts contiennent la double clause d'adjonction de nouveaux membres et de réversion au profit des membres restants de la part de ceux qui cessent de faire partie de la société ou association.

Il serait, en principe, permis de classer parmi les impôts directs cette taxe qui est perçue annuellement sur un capital déclaré. Toutefois, dans notre droit fiscal, le droit d'accroissement constitue essentiellement un droit de muta-

tion ; c'est le caractère qui lui a été reconnu lors de la mise à exécution de la loi du 28 décembre 1880, par l'Administration elle-même (instr. administr. 20 juin 1881). Et ce caractère n'a pas changé du fait de la conversion par la loi du 16 avril 1895 du droit d'accroissement en une taxe annuelle (instr. administr. 1895, D. P. 995.2.239).

SECTION I

COLLECTIVITÉS FRANÇAISES

Il ressort des dispositions de la loi du 29 décembre 1884 que l'association seule est débitrice de l'impôt et non ses membres. Toutefois, et encore que la loi soit explicite, l'Administration avait alors tenté de faire admettre une distinction entre les congrégations autorisées et celles qui ne le sont pas, quant à l'obligation au paiement. La congrégation autorisée est légalement tenue de l'impôt (cass. req. 22 mars 1892 ; Sirey 92.1.455 et note de M. Wahl). Quant à l'association religieuse non reconnue, elle n'a de ce fait, aucune existence légale ; sa constitution étant regardée comme un délit (loi 1^{er} juillet 1901) — mais bien qu'illicite elle reste obligée au paiement de l'impôt, l'Administration n'étant pas juge d'un délit (instr. adm. N° 2890) — elle constitue par suite une société de fait rendant ceux qui en font partie personnellement responsables des engagements ou des obligations contractées par la collectivité. Dans les sociétés de fait, la personnalité de la société se confond avec celle des associés ; de telle sorte que les dettes de la collectivité deviennent les dettes personnelles des associés. En conséquence, une taxe due

par une association de fait constitue une dette à la charge personnelle des membres de l'association, et chacun d'eux est donc personnellement tenu au paiement de cette taxe. Cette distinction fut justement repoussée par un arrêt de la Cour de Cassation du 21 nov. 1898 (Sirey 99.1.193 et note de M. Wahl), comme contraire aux termes mêmes de la loi, puisque c'est un principe constant en matière fiscale que la loi doit être littéralement exécutée. Mais la question en l'espèce était peut être moins de savoir si l'obligation au paiement incombait à la congrégation non autorisée ou à ses membres, que de préciser si les membres d'une association non autorisée pouvaient être poursuivis en paiement. L'art. 7 de la loi du 16 avril 1895 précisa la question. Pour toutes les associations autres que les congrégations autorisées, l'action en recouvrement de la taxe sera valablement dirigée contre tout membre agrégé à un titre quelconque aux dites associations, mais cet article n'a apporté aucune modification quant à l'obligation au paiement tracée par la loi du 29 déc. 1884. L'association reconnue ou non est toujours tenue de la taxe qui ne peut être recouvrée sur les biens personnels de ses membres (Cassation req. 27 mars 1901 ; Sirey 01.1.535). Il se rapporte uniquement aux poursuites et à la représentation des associations débitrices dans les instances ou procédures ; il n'a pour objet ni pour conséquence de constituer leurs représentants, débiteurs de l'impôt autrement qu'en leur qualité d'associés (voir Inst. adm. 2882).

SECTION II

COLLECTIVITÉS ÉTRANGÈRES

Le droit d'accroissement étant un droit de mutation applicable à la transmission de tous les biens situés en France, les associations étrangères sont soumises à la taxe d'accroissement pour leurs biens meubles et immeubles situés en France (voir Cassation req. 7 mars 1905 ; Sirey 06.1.148 ; Dalloz 08.1.196). Les principes exposés ci-dessus s'appliquent donc sans changement aux associations étrangères.

CHAPITRE III

ENTREPRISES D'ASSURANCES

La loi du 22 frimaire an VII, antérieure au Code de Commerce, n'avait soumis les contrats d'assurance de toute nature à l'impôt qu'autant qu'il en était fait usage public ou que les parties les présentaient volontairement à la formalité. Plutôt que d'exiger l'enregistrement obligatoire du contrat qui, aux termes de la loi commerciale, doit être rédigé par écrit, le législateur a préféré assujettir les différentes assurances à une taxe obligatoire couvrant la formalité de l'enregistrement des polices et contrats qui, par suite, lorsqu'il y a lieu, est donnée gratis. Mais en conséquence, le législateur ne pouvait assurer le recouvrement régulier de cette dette qu'en imposant son paiement aux compagnies d'assurances et assureurs.

Rappelons que la taxe sur les assurances dite taxe d'abonnement est un droit d'enregistrement (voir Cassation 29 décembre 1875 ; Instr. Administr. 2542, parag. 5 ; Sirey 76.1.325 ; D. P. 76.1.110 (1)).

(1) Par contre, la taxe spéciale créée par les articles 17 et 18 de la loi du 13 avril 1898 et la surtaxe de l'article 5 de la loi du 30 jan-

SECTION I

SOCIÉTÉS FRANÇAISES

Sont obligatoirement assujetties à la taxe d'abonnement : les assurances maritimes (art. 6 loi 23 août 1871, C. E. art. 271, paragr. 11, 11, 4), les assurances contre l'incendie (art. 6 loi 23 août 1871), les assurances vie (art. 16 loi 29 juin 1918) et les contrats de rente viagère qui leur sont assimilés ; les assurances accidents corporels ou matériels, risques divers (art. 17 loi 29 juin 1918), il convient de leur assimiler (tout au moins en ce qui concerne le paiement de la taxe d'enregistrement), les assurances fluviales (Instr. Administr. 3554, p. 19) ; les assurances agricoles (art. 1^{er} loi 14 juin 1919) autres que celles contractées auprès des Mutuelles agricoles régies par la loi du 4 juillet 1900 qui sont exemptes de la taxe d'enregistrement.

Tous les contrats de ces assurances sont donc soumis à la taxe. On peut assimiler les obligations imposées quand au paiement de cette taxe, aux compagnies d'assurances, et assureurs à celles imposées aux sociétés, compagnies, entreprises, villes, départements et établissements publics pour le recouvrement des droits de transmission sur les titres d'actions et d'obligations. Les Compagnies d'assurances, les courtiers, et les notaires, par le ministère desquels la police est souscrite, sont donc constitués directement débiteurs de l'impôt vis-à-vis du Trésor. Ce sont eux

vier 1907 qui frappent les compagnies d'assurance contre l'incendie, ne constituent pas des droits d'enregistrement (voir Instr. administr. 2966 p. 2), et par suite ne rentrent pas dans les limites de ce travail.

qui sont chargés d'en effectuer la perception pour le compte de ce dernier, de la même manière que les notaires pour les actes qu'ils passent (art. 29, loi 22 frimaire an VII). Ils doivent à cet effet, inscrire chaque contrat sur un répertoire (1), et ils ont l'obligation de tenir compte au Trésor, à des époques déterminées, des droits dus sur la totalité des polices portées au répertoire, sauf les exceptions formellement prévues par la loi. Toutefois, le règlement d'administration publique du 25 novembre 1871 semble établir une distinction entre les assurances terrestres et les assurances maritimes, en étendant peut être la loi en ce qui concerne ces dernières. Pour ces assurances en effet, la perception de la taxe est faite pour le compte du Trésor, et au moment de la signature des polices :

1° par les courtiers ou les notaires qui ont rédigé les contrats ;

2° si les contrats ont été rédigés sans l'intervention de ces officiers ministériels, par les compagnies, sociétés, ou autres assureurs. Quand les risques sont couverts par plusieurs compagnies, la perception de la taxe doit être faite par l'apériteur.

Telles sont sur ce point les dispositions de la loi du 23 août 1871, intégralement reproduites dans le décret de codification. Mais le décret du 25 nov. 1871 porte que toutes les parties restent tenues solidairement du paiement des droits qui n'auraient pas été versés au Trésor dans les délais fixés. Cette solidarité, non seulement existe

(1) Art. 7 de la loi du 23 août 1871, art. 2 et 4 du Règlement du 23 novembre 1871.

entre les assureurs, mais s'étend également aux assurés, que l'Administration est ainsi fondée poursuivre directement. Par suite de cette solidarité, l'Administration peut indifféremment s'adresser aux assureurs ou aux assurés et agir immédiatement contre ces derniers sans qu'ils puissent opposer la discussion préalable des assureurs.

Toute différente semble être la situation du Trésor à l'égard des autres assurances. Dans un seul but de faciliter la perception, le législateur a chargé les sociétés ou les assureurs de recouvrer la taxe. Ceux-ci sont ainsi constitués les seuls débiteurs envers le Trésor et sont personnellement obligés d'acquitter la taxe sous peine d'amende à leur charge (1). C'est donc l'assureur qui est directement atteint à raison des opérations qu'il accomplit et des primes qu'il encaisse. Le Trésor n'a aucune action directe et immédiate contre les assurés. Certes, ces derniers restent les débiteurs définitifs de l'impôt, toutes les parties ayant concouru à un contrat étant personnellement tenues du paiement des droits dont il est passible. Mais c'est là une question de contribution au paiement et non d'obligation. Cette obligation au paiement n'est donc que subsidiaire pour les parties. Ce sont les sociétés et assureurs qui doivent être préalablement et seuls poursuivis.

Les droits du Trésor sont ainsi, en matière de recouvrement, plus restreints pour les diverses assurances terrestres que pour les assurances maritimes.

(1) Voir Cassat. civile 28 déc. 1875 ; Sirey 76.1.325, D. P. 76.1.110,

SECTION II

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

Le législateur, après avoir réglé le paiement des droits sur les assurances françaises, a dû se préoccuper des assureurs étrangers qui opèrent en France sur des risques français et font ainsi concurrence à l'industrie nationale. La chartre des assurances étrangères se trouve dans la loi du 23 février 1924 dont l'art. 2 énumère les débiteurs de la taxe. Une analogie existe également entre le régime fiscal des valeurs mobilières émises par les sociétés étrangères et les assurances souscrites auprès de compagnies ou d'assureurs étrangers. Si l'entreprise étrangère a un représentant responsable en France, celui-ci est tenu d'acquitter la taxe. A défaut de représentant responsable, le paiement doit être effectué par les courtiers ou autres intermédiaires résidant en France pour les contrats souscrits par leur entremise. Enfin, dans tous les autres cas, les assurés sont obligés au paiement. Si la loi procède ainsi, c'est parce que le débiteur des droits, c'est-à-dire l'assureur, étant à l'étranger et ne pouvant être directement atteint par l'impôt, elle n'avait pas d'autre voie que celle qu'elle a employée pour réaliser l'assimilation qu'elle cherchait à établir entre les assureurs français et les assureurs étrangers. La solidarité pour ce paiement est expressément prévue par le législateur entre tous les intéressés, même les assurés (loi 23 fév. 1924, art. 2 *in fine*, art. 227 C. E.). Certes, la charge définitive de l'impôt incombe toujours à l'assuré. Mais, dans les deux premières hypothèses du législateur, tout au

moins, et encore que l'assuré soit tenu solidairement, le paiement de la taxe doit obligatoirement être effectué, soit par le représentant responsable, soit par les courtiers ou autres intermédiaires. Les assurés ne sont personnellement tenus d'acquitter eux-mêmes la taxe que s'ils ne s'adressent pour contracter ni à l'Agence d'une entreprise étrangère ayant en France un représentant responsable, ni à un courtier ayant fait sa déclaration d'existence.

CONCLUSION

Telles sont les personnes et collectivités frappées par l'incidence légale. Bien que toutes les parties contractantes ou ayant figuré dans les actes soient en effet tenues elles-mêmes envers la Régie, certaines personnes ou collectivités sont légalement obligées au paiement des droits qu'elles ne doivent pas supporter. La Régie connaît donc d'une façon précise et immédiate son débiteur.

C'est ainsi que, sous l'expression générique d'officier public, la loi fiscale comprend tous ceux qui sont personnellement tenus de faire, à quelque titre que ce soit, des avances au Trésor (1). Toutefois, nous avons vu que cette obligation n'est générale que pour les notaires et les huissiers et l'intérêt du Trésor public mis en avant par le rapporteur de la loi de frimaire au Conseil des Cinq cents est peut être l'une des raisons militant en faveur du maintien de leur monopole.

En ce qui concerne les greffiers, une dispense leur est accordée pour les jugements rendus à l'audience et dont les droits ne leur auraient pas été consignés dans le délai prescrit. Une telle exception paraissait logiquement injus-

(1) Larombière, *Théorie et pratique des obligations*, tome I^{er}, p. 593, n° 35.

tifiée au législateur de l'an VII qui entendait assimiler complètement les greffiers aux notaires et aux huissiers quant à l'obligation au paiement (v^o première partie, section III), cette obligation étant présentée comme une rançon de leur privilège. Et, de fait, les notaires, même commis par justice, ne sont-ils pas obligés à faire l'avance des droits ? Les greffiers jouissant d'un privilège semblable devaient donc être soumis à des obligations d'une même étendue.

La loi organique fut heureusement modifiée sur ce point. Le rôle des greffiers ne peut être entièrement assimilé à celui des notaires. Nous avons dit, en effet, qu'il convient de distinguer parmi les actes auxquels ils prennent part, ceux qui proviennent du juge et qu'ils écrivent sur sa dictée jouant ainsi un rôle purement passif, avec ceux qui sont rédigés par eux-mêmes ou à la rédaction desquels ils concourent activement. Or, si pour ces derniers, il est normal que le greffier soit tenu à l'avance des droits, on comprend qu'il n'en soit pas de même des premiers.

Ce n'est donc pas l'assimilation complète des greffiers aux notaires, telle qu'elle avait primitivement été envisagée, qui réglera la question toujours débattue de l'obligation au paiement des droits sur les jugements, à défaut par les parties d'avoir consigné les droits dans les délais entre les mains du greffier.

Sur ce point, certes, il semble difficile d'approuver la thèse de la Cour de Cassation (1), qui s'appuie sur l'article 31 de la loi du 22 frimaire an VII (article 96 Code Enregistrement), qu'elle se trouve ainsi confondre avec

(1) Cf. Wahl, tome II, n^o 315 et suivants; Pilon, tome I^{er}, n^o 930 et suivants.

les articles régissant l'obligation au paiement, encore bien que la loi ait formellement distingué entre les deux incidences de l'impôt l'incidence légale et l'incidence effective (voir Introduction).

La thèse de l'Administration à ce sujet, à savoir que, de même que pour les actes authentiques ou sous seing privé, tous ceux qui ont figuré comme parties au jugement sont indistinctement tenus au paiement des droits auxquels ils donnent ouverture, a l'avantage de former un système cohérent, logique et en accord avec les textes relatifs à l'obligation au paiement.

Mais, dans le but de la facilité du recouvrement, l'Administration entend en outre que toutes les parties débitrices soient liées solidairement. Certes, le législateur a expressément établi cette solidarité dans différents cas. Ainsi, l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII déclare les co-héritiers solidaires. De même, l'article 10 alinéa 5 de la loi du 30 novembre 1894 édicte la solidarité entre le vendeur et l'acquéreur pour les droits de mutation dus sur une vente d'habitation à bon marché. Enfin, la solidarité a été également prévue pour le paiement de la taxe obligatoire d'assurance maritime (article 1^{er} décret du 25 novembre 1871). Si la solidarité a été ainsi formellement prévue dans certains cas, c'est donc qu'il a paru au législateur nécessaire de l'édicter parce qu'en l'absence de toutes précisions sur ce point, on n'eût pu tenir pour solidaires les parties débitrices de ces droits. Néanmoins l'Administration, nous l'avons dit, a étendu cette solidarité au paiement de tous les droits d'enregistrement et ses prétentions ont été admises par la jurisprudence.

Il semble cependant que l'on ne pouvait étendre la solidarité en dehors des cas prévus par le législateur. L'inter-

prétation extensive ne s'applique pas, en effet, aux lois fiscales, qui appartiennent au droit exorbitant et doivent être littéralement exécutées. Dans les matières exceptionnelles l'argument par analogie doit être sévèrement écarté. « *Exceptio est strictissimae interpretationis* ». Ce principe, qui régit les lois pénales, s'applique également à l'interprétation des lois fiscales. Donc, cette exception doit par sa nature même être restreinte à l'objet particulier pour lequel elle a été établie (voir Cass., Ch. Réunies, 15 novembre 1828, D. P. 29.1.14, Sirey 28.1.411) sans pouvoir être étendue au delà des termes qui en fixent les conditions et en limitent les effets (voir Cass. Civ. 28 novembre 1859, D. P. 59.1.510, Sirey 60.1.281). Par conséquent la solidarité formellement prévue pour le paiement de certains droits d'enregistrement ne saurait être étendue au paiement de tous les autres droits par voie d'induction et d'analogie ou même sous prétexte d'identité. En le décidant ainsi, le pouvoir judiciaire paraît avoir empiété sur le pouvoir législatif, dont l'intervention à ce sujet est particulièrement souhaitable.

Ce principe de la solidarité s'applique aux actes administratifs, ainsi qu'il a été établi (voir première partie, § 4). L'autorité administrative étant l'une des parties contractantes se trouve solidairement tenue avec son co-contractant au paiement des droits. Cette interprétation de la Régie est logique dans son système. Mais, alors, on ne voit pas pourquoi dans ce cas l'autorité administrative jouit du bénéfice d'une dispense de droits quand ceux-ci ne lui ont pas été préalablement consignés par le co-contractant. Du moment où la Régie estime que les Administrations sont débitrices des droits au même titre que leur co-contractant, que devient l'application des prescriptions assi-

milant au greffier les représentants de ces Administrations (qui en fait se confondent avec elles en ce qui concerne le maniement des deniers) et les dispensant de faire aucun déboursé pour droits d'enregistrement et de fournir aux agents du Trésor les moyens d'en suivre la rentrée contre les acquéreurs, preneurs, entrepreneurs, fournisseurs, etc...? Ces prescriptions aboutissaient en fait à exonérer les Administrations du paiement des droits. Le principe de la solidarité invoqué en l'espèce par l'Administration méconnaît donc à la fois le texte et l'esprit des articles 36 et 37 de la loi du 22 frimaire an VII et 79 de la loi du 18 mai 1818 (C. E., articles 113, 114, 116).

Le principe de la solidarité a même été étendu au paiement des pénalités d'enregistrement. Mais en présence de certains textes formels, nous avons vu que la Régie avait été obligée d'admettre des exceptions à cette règle de la solidarité qui, pas plus que pour les droits simples, n'a été prévue par aucun texte. Ce silence du législateur paraît d'autant mieux manifester une volonté certaine qu'il a par ailleurs (article 75 loi du 28 avril 1816 Code timbre art. 5) formellement édicté la solidarité pour les amendes de timbre dont le recouvrement est confié à la même Administration.

Enfin, s'il paraît légitime d'associer les officiers publics et même les sociétés à la perception des droits d'enregistrement en les rendant personnellement responsables, il convient de ne pas étendre indéfiniment à des tiers ce rôle rigoureux et qui peut devenir onéreux en cas d'insolvabilité des parties. Le but du législateur devrait en effet tendre à atténuer le poids de l'incidence légale. Au contraire, des dispositions récentes, telles par exemple celles concernant les dépositaires de titres, sommes ou valeurs dépen-

dant d'une succession (article 15, 7°, loi 25 février 1901; article 2, 3°, loi 30 décembre 1903) ou encore celles relatives aux acquéreurs d'immeubles ou de fonds de commerce en France, dépendant d'une succession dévolue à des héritiers ou légataires domiciliés de fait ou de droit à l'étranger (article 20 loi 16 avril 1930) dénotent une tendance contraire. Non seulement le rôle des préposés, qui sont au premier chef des agents d'assiette et de contrôle, se trouve ainsi réduit à celui de simples encaisseurs, mais pour ceux-là qu'il constitue collecteurs d'impôts, le législateur ajoute à leur risque de ne pas obtenir le remboursement de leurs avances, des responsabilités pécuniaires ou des pénalités pour des contraventions commises involontairement aux prescriptions de la loi fiscale.

Vu : *Le Président de la Thèse,*

René CASSIN.

Vu : *Le Doyen de la Faculté,*

H. BERTHELEMY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

Pour le Recteur,

L'Inspecteur de l'Académie,

J. PERRON.

	PAGES
BIBLIOGRAPHIE	9
INTRODUCTION	13
PREMIERE PARTIE. — OBLIGATIONS INCOMBANT AUX DIVERS OFFICIERS MINISTÉRIELS POUR LES ACTES REÇUS PAR EUX.....	25
SECTION I. — Notaires	28
SECTION II. — Huissiers	39
SECTION III. — Greffiers	40
SECTION IV. — Secrétaires des Administra- tions centrales et munici- pales	47
SECTION V. — Avoués	52
SECTION VI. — Commissaires priseurs	53
DEUXIEME PARTIE. — OBLIGATION AU PAIEMENT DES PARTIES	57
CHAPITRE PREMIER. — <i>Personnes tenues du paiement des droits sur les actes publics et plus particulière- ment sur les jugements.....</i>	59
CHAPITRE II. — <i>Actes sous seing privé et mutations verbales</i>	78
SECTION I. — Personnes obligées au paie- ment des droits.....	80
SECTION II. — Nature juridique de l'obliga- tion	95

IMPRIMERIE A. OLIVIER (M. CARON, Directeur)

34, Rue Demolombe, Caen

